

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Harmonizace daně z přidané hodnoty v České republice s právem Evropských
společenství

Harmonization of VAT in the Czech Republic with the Law of the European
Communities

Student: Bc. Šárka Matějová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2010

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně.

Dne:

Bc. Šárka Matějová

Obsah

Úvod.....	6
1 Harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii	8
1.1 Evropská unie	8
1.2 Proces integrace.....	8
1.3 Daňová harmonizace a koordinace EU	9
1.4 Harmonizace daně z přidané hodnoty	11
1.4.1 Harmonizace sazeb DPH	13
1.5 Systém daně z přidané hodnoty v Evropské unii dle směrnice 2006/112/ES a následných novelizací	14
1.5.1 Předmět daně.....	15
1.5.2 Osoby povinné k dani	16
1.5.2.1 Veřejné subjekty.....	17
1.5.3 Zdanitelná plnění.....	17
1.5.4 Místo zdanitelného plnění	18
1.5.4.1 Dodání zboží	18
1.5.4.2 Poskytnutí služby	19
1.5.4.3 Dovoz zboží	19
1.5.4.4 Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti	20
1.5.5 Základ daně.....	20
1.5.6 Sazby daně	22
1.5.7 Osvobození od daně	23
1.5.7.1 Osvobození dovozu a vývozu.....	25
1.5.7.2 Osvobození mezinárodního obchodu	26
1.5.8 Odpočet daně.....	26
1.5.8.1 Poměrný odpočet daně.....	27
1.5.9 Vrácení daně plátcům v jiných členských státech	28
1.5.10 Povinnosti osob povinných k dani	28
1.5.10.1 Fakturace.....	29
1.5.10.2 Přiznání k DPH	30
1.5.10.3 Souhrnné hlášení	31
1.5.11 Zvláštní režimy	31
1.5.11.1 Zvláštní režim pro malé podniky.....	31
1.5.11.2 Ostatní zvláštní režimy.....	33
2 Harmonizace daně z přidané hodnoty v České republice	35

2.1 Česká republika.....	35
2.2 Daňová soustava ČR.....	35
2.2.1 Rozdělení daní.....	35
2.3 Daň z přidané hodnoty	36
2.3.1 Předmět daně.....	36
2.3.2 Daňové subjekty.....	38
2.3.2.1 Osoby povinné k dani	38
2.3.2.2 Skupina	39
2.3.2.3 Osoby osvobozené od uplatňování daně	40
2.3.3 Registrace	40
2.3.4 Místo plnění	42
2.3.4.1 Místo plnění u zboží.....	42
2.3.4.2 Místo plnění u služeb	43
2.3.4.3 Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu.....	44
2.3.4.4 Místo plnění při dovozu zboží.....	44
2.3.5 Zdanitelná plnění.....	44
2.3.5.1 Dodání zboží a převod nemovitosti	44
2.3.5.2 Poskytnutí služby.....	45
2.3.5.3 Pořízení zboží z jiného členského státu	46
2.3.5.4 Zjednodušený postup třístranného obchodu uvnitř Společenství	47
2.3.5.5 Zasílání zboží	48
2.3.5.6 Pořízení nových dopravních prostředků uvnitř Společenství	48
2.3.5.7 Dovoz zboží	50
2.3.6 Vznik daňové povinnosti.....	50
2.3.7 Daňové doklady.....	52
2.3.7.1 Běžný daňový doklad	53
2.3.7.2 Zjednodušený daňový doklad.....	53
2.3.7.3 Ostatní daňové doklady	54
2.3.8 Základ daně.....	54
2.3.8.1 Oprava základu daně	55
2.3.9 Sazby daně	56
2.3.10 Výpočet daně	57
2.3.10.1 Oprava výše daně	57
2.3.11 Osvobození od daně	57
2.3.11.1 Osvobození bez nároku na odpočet daně	57

2.3.11.2 Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně	58
2.3.12 Odpočet daně	58
2.3.12.1 Krácení odpočtu	59
2.3.13 Zvláštní režimy	60
2.3.13.1 Zvláštní režim pro elektronicky poskytované služby	60
2.3.13.2 Zvláštní režim pro cestovní službu	60
2.3.13.3 Zvláštní režim pro obchodníky povinné k dani	61
2.3.14 Správa daně	61
2.3.14.1 Zdaňovací období	61
2.3.14.2 Daňové přiznání a splatnost daně	62
2.3.14.3 Souhrnné hlášení	62
3 Praktická aplikace	63
3.1 Dopady změn na daňovou povinnost firmy v letech 2009 a 2010	63
3.1.1 Uskutečněná plnění	63
3.1.2 Přijatá plnění	68
3.1.3 Shrnutí	72
3.2 Vrácení daně v jiném členském státě EU plátcům registrovaným v ČR	73
3.2.1 Vrácení daně v roce 2009	73
3.2.2 Vrácení daně v roce 2010	75
3.2.3 Shrnutí	78
Závěr	80
Seznam literatury	81

Úvod

Daň je definována jako zákonem stanovená, nenávratná a neekvivalentní platba do veřejného rozpočtu, která představuje formu úhrady za veřejné služby.

Daň z přidané hodnoty je daní ze spotřeby zboží a služeb, kterou platí koneční spotřebitelé v ceně zboží. Touto daní se zdaňuje přidaná hodnota, tedy hodnota zboží či služby, kterou plátce přidá k hodnotě vstupů nutných k výrobě zboží či poskytnutí služby.

S nárůstem spotřeby obyvatel roste také význam této daně z hlediska jejího významu ve struktuře státního rozpočtu. Zároveň však tato daň také ovlivňuje vnitřní trh Evropské unie. Rozdílné sazby v členských státech by mohly vést k deformacím, proto byl v Evropské unii zaveden proces postupné harmonizace, jejímž cílem je určení základních pravidel pro daň z přidané hodnoty, které by pomohly sjednotit principy zdanění spotřeby v jednotlivých členských státech.

Česká legislativa týkající se daně z přidané hodnoty prošla díky vstupu do Evropské unie řadou změn. Právní úpravy, které byly v této oblasti nutné, si vyžádaly zcela nový zákon o dani z přidané hodnoty, který nabyl účinnosti dnem vstupu České republiky do Evropské unie, tj. 1. května 2004. Od té doby byl nesčetněkrát novelizován a každá novelizace představuje začlenění nových evropských směrnic do českého právního řádu.

Neustálý vývoj a sbližování evropských ekonomik má za následek přijímání nových směrnic, které mají vyřešit problémy uvnitř jednotného vnitřního trhu Evropské unie, jenž je mimo jiné spojen s volným pohybem zboží a služeb, které podléhají dani z přidané hodnoty.

Ve své diplomové práci se zabývám harmonizací daně z přidané hodnoty v České republice, která po vstupu do Evropské unie musela přizpůsobit svůj právní řád legislativě EU a jejím snahám o harmonizaci této daně, která velmi ovlivňuje jednotný společný trh Unie.

V první kapitole popisuji systém daně z přidané hodnoty tak, jak jej pro členské státy nastavila Evropská komise svou směrnicí 2006/112/ES a jejími novelizacemi, které vždy přiblíží Unii k jejímu cíli v této oblasti, kterým je sjednocení systémů daně z přidané hodnoty v jednotlivých členských státech.

Ve druhé kapitole popisují uplatňování daně z přidané hodnoty v České republice podle zákona č. 235/2004 Sb., v platném znění, který začleňuje do českého právního řádu všechny nové směrnice a nařízení vydané Evropskou komisí v oblasti daně z přidané hodnoty.

Třetí část ukazuje na praktických příkladech změny, ke kterým došlo při procesu harmonizace u daně z přidané hodnoty v letech 2009 a 2010 a jejich dopad na daňovou povinnost plátce daně.

Cílem práce je zhodnocení dopadu harmonizace Evropské unie na daňovou povinnost českého poplatníka v letech 2009 a 2010, zejména s ohledem na nově přijaté směrnice upravující zdanění služeb.

1 Harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii

1.1 Evropská unie

Evropská unie (EU) je hospodářská a ekonomická unie, kterou od posledního rozšíření v roce 2007 tvoří 27 evropských států s téměř 500 miliony obyvatel (přibližně 7,5 % světové populace).

Mezi základní principy EU patří přenesení některých pravomocí národních států na Evropská společenství. EU má však pouze ty pravomoci, které jí byly svěřeny jednotlivými členskými státy, nelze tedy hovořit o federaci.

Evropská unie stojí na třech pilířích. První pilíř jsou Evropská společenství (tedy EURATOM, Evropské společenství a Evropské společenství uhlí a oceli. Druhý pilíř je společná zahraniční a bezpečnostní politika. Dle třetího pilíře se předpokládá policejní a soudní spolupráce v trestních věcech.

Cílem EU je vytvoření společného trhu, hospodářské a měnové unie, podpora rozvoje a růstu hospodářství, zaměstnanosti, konkurenceschopnosti a zlepšování životní úrovně a životního prostředí. K zabezpečení těchto cílů slouží čtyři základní svobody vnitřního trhu: volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu.

1.2 Proces integrace

Základ Evropské unie byl položen v roce 1951 Smlouvou o založení Evropského společenství uhlí a oceli (ESUO), tato smlouva byla účinná od roku 1952 s platností 50 let a v roce 2002 její platnost vypršela. V roce 1957 byla podepsána Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii (EURATOM) a také Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (EHS). Maastrichtská smlouva o Evropské unii nabyla účinnosti 1. 11. 1993 a byla novelizována Amsterdamskou smlouvou (podepsána v roce 1997, účinná od roku 1999) a smlouvou z Nice (podepsána v roce 2001, účinná od roku 2003). Posledním důležitým milníkem v integračním procesu je Lisabonská smlouva, která byla podepsána 13. prosince 2007 a po dlouhých ratifikačních procesech v jednotlivých zemích vstoupila v platnost 1. prosince 2009, posledním státem, který smlouvu ratifikoval, byla Česká republika. Tato smlouva mění strukturu orgánů Unie a jejich pracovní postupy. Cílem je modernizace a aktualizace základních pravidel spolupráce v rámci Unie.

Mezi zakládající země Evropského hospodářského společenství patří šestice zemí, a to Belgie, Francie, Itálie, Lucembursko, Německo a Nizozemí. V roce 1973 přistoupilo Dánsko, Irsko a Velká Británie a Severní Irsko. Podruhé se Společenství rozšířila v roce 1981 o Řecko. O pět let později se členy stalo Španělsko spolu s Portugalskem. Rok 1995 znamenal rozšíření o Rakousko, Finsko a Švédsko. Největší rozšíření proběhlo k 1. květnu 2004, kdy do Unie vstoupilo 10 zemí, převážně východní Evropy (Česká republika, Estonsko, Kypr, Lotyšsko, Litva, Maďarsko, Malta, Polsko, Slovensko a Slovinsko). Zatím posledním rozšířením (rok 2007) o Bulharsko a Rumunsko se počet členů Unie zastavil na číslo 27.

1.3 Daňová harmonizace a koordinace EU

Harmonizace představuje proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel. V rámci procesu existují tři základní fáze. První fází je výběr daně, kterou je nutno harmonizovat, druhá fáze představuje harmonizaci daňového základu a třetí harmonizaci daňové sazby, přičemž není nutné projít všemi fázemi.

Daňová koordinace představuje první stupeň mezinárodního postupu ke sbližení daňových systémů. Koordinace zahrnuje vytváření bilaterálních či multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů. Cílem je omezení škodlivé daňové konkurence (tedy takové, která je zaměřena na přetahování zahraničního kapitálu při současné ochraně národního trhu¹) a zajištění vzájemné výměny dat o daňových rezidentech jednotlivých států.

Harmonizaci v rámci Evropské unie lze chápat jako mechanismus, jehož pomocí jsou odstraňována daňová ustanovení, která buď vytvářejí překážky fungování jednotného vnitřního trhu, nebo deformují hospodářskou soutěž. Cílem této harmonizace je přiblížení a sladění jednotlivých daňových soustav členských států prostřednictvím implementace směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů.²

V době uzavření Římských smluv (Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii a Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství) měly zakládající státy zcela odlišné daňové systémy. Již ve Smlouvě o

¹ ŠÍROKÝ J., Daně v Evropské unii, 3. vyd. Praha: Linde, 2009. 28 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

² NERUDOVÁ D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, 2. Vyd. Praha: ASPI, 2008. 18 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

založení Evropského hospodářského společenství se objevují ustanovení vedoucí k harmonizaci daní. Amsterodamskou smlouvou o založení Evropského společenství došlo k přečíslování článků původní smlouvy. Daňová ustanovení jsou obsaženy v druhé kapitole v článcích 90 až 93.

Článek 90 zavazuje jednotlivé státy, že nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění, než je to, jemuž jsou podrobeny podobné výrobky domácí. Dále nesmí být podrobeny vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiných výrobků.

Článek 91 zakazuje, v případě vývozu výrobků na území některého členského státu, navrácení vnitrostátních daní vyšších než je vnitrostátní daň, kterou byl výrobek přímo nebo nepřímo podroben.

Článek 92 připouští osvobození od daně a navrácení daní při vývozu do jiných členských států s výjimkou daně z obratu, spotřebních a ostatních nepřímých daní, jakož i vyrovnávací poplatky při dovozu z členských států, pouze za předpokladu, že zamýšlená opatření na omezenou dobu předem schválila Rada na návrh Komise kvalifikovanou většinou.

Článek 93 umožňuje Radě na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijmout ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu.³

Z článků je patrná snaha o harmonizaci převážně nepřímých daní, které nejvíce ovlivňují volný trh. Pravdou je, že Unie by se snahou o harmonizaci přímých daní (tedy osobních a firemních) s velkou pravděpodobností neuspěla. Jednotlivé státy si nenechají vzít účinný nástroj fiskální politiky, který jim zajišťuje hlavní část příjmů státních rozpočtů.

Původní snahy o kompletní daňovou harmonizaci se ukázaly jako nereálné, proto přestala být daňová harmonizace cílem Evropské komise. Nyní slouží jako nástroj, nezbytný k dosažení fungujícího volného trhu, tedy volnému pohybu osob, kapitálu, zboží a služeb. Z těchto důvodů můžeme definovat 3 hlavní cíle daňové

³ ŠIROKÝ J., Daně v Evropské unii, 3. vyd. Praha: Linde, 2009. 23. S. ISBN 978-80-7201-746-1.

politiky, a to stabilita daňové kapacity členských zemí, bezproblémové fungování jednotného trhu a podpora růstu zaměstnanosti.⁴

1.4 Harmonizace daně z přidané hodnoty

Systém daně z přidané hodnoty umožňuje dva principy zdaňování, princip země určení a princip země původu. Princip země určení zdaňuje zboží a služby v zemi konečné spotřeby a vyžaduje ekonomickou spolupráci, která zabrání deformacím hospodářské soutěže, ke kterým může docházet z důvodu dvojího zdanění (v situaci, kdy je dováženo zboží ze země, která používá princip země původu, v zemi dovozu by tedy bylo zboží zdaněno podruhé na základě principu určení) a také z důvodu ovlivňování konkurenceschopnosti (aplikace rozdílných sazeb). Většina zemí, která používá princip země určení, osvobozuje export od daně z přidané hodnoty a naopak zdaňuje dovoz, aby zamezila dvojímu zdanění.

Princip země původu zdaňuje zboží a služby v zemi, ve které vznikly. Tento systém předpokládá jednotné daňové sazby, jinak dochází k deformacím trhu.

Evropská komise považovala přechod z principu země určení na princip země původu za svou velkou prioritu. Tento systém ale vyžaduje zavedení jednotné daňové sazby, neboť jinak by docházelo k prodeji stejného zboží s různými sazbami daně dle místa původu. Tento přechod nebyl dosud uskutečněn a není jisté, zda se tak někdy stane. Důvodem je možnost členských států, při stávajícím systému, rozhodnout o výši daňové sazby, mohou tedy volit sazby, které nedeformují trh a zajistí jim dostatečný příjem státního rozpočtu.

V době vzniku Evropského společenství v Evropě fungovaly dva systémy nepřímého zdanění. Francie jako jediná země aplikovala systém daně z přidané hodnoty, v ostatních státech fungoval tzv. kumulativní kaskádový systém daně z obratu, při kterém je v každém produkčním stupni odvedeno jako daň procento z hodnoty produktu. Tento systém deformuje trh, neboť s růstem produkčního řetězce roste také daňové zatížení. Rozdílný je rovněž přístup ke zdanění služeb. Kaskádový systém daně z obratu služby nezdaňuje, kdežto systém daně z přidané hodnoty zdaňuje veškeré soukromé výdaje, což bylo záměrem Evropského společenství, neboť s růstem příjmu obyvatel se zvyšuje podíl výdajů připadající na

⁴ NERUDOVÁ D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, 2. Vyd. Praha: ASPI, 2008. 30 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

služby. Ty jsou zdaňovány také z toho důvodu, že mohou být blízkým substitutem zboží.

Rozhodnutí o zavedení daně z přidané hodnoty ve všech členských státech padlo v roce 1967. Tzv. první směrnice č. 67/227/EC zavazovala členské země nahradit do 1. 1. 1970 stávající systémy daní z obratu jednotným systémem daně z přidané hodnoty. Tato všeobecná daň ze spotřeby, která je uvalována na veškeré zboží a služby, se stanovuje procentem z prodejní ceny, a tudíž nezohledňuje počet stupňů ve výrobním či distribučním procesu. Tímto je zaručena neutralita.

Druhá směrnice č. 67/228/EEC stanovila předmět daně a definovala pojmy místo plnění, plátce daně, prodej zboží a dovoz zboží. Státům bylo ponecháno právo rozhodnout o výši daně, mohly rovněž podrobit vybraný okruh zboží či služeb zvýšené či snížené sazbě daně, ale tato směrnice omezovala možnost aplikace nulové sazby. Také přijetí speciálních ustanovení zabraňující daňovým únikům, stanovení speciálního režimu pro malé podniky a pro sektor zemědělství byl plně v pravomoci jednotlivých států. Obsahem směrnice je taktéž požadavek, aby dovážené zboží bylo zdaňováno stejnou sazbou jako zboží domácího původu, aby byl naplněn smysl Smlouvy o EHS, konkrétně článku 90).

Některé členské státy měly s přechodem na nový systém zdanění spotřeby problém. Belgie, která doposud vybírala daň z obratu formou kolkových známek, se obávala výpadku příjmů státního rozpočtu. Proto bylo třetí směrnicí č. 69/463/EEC prodloužena doba implementace pro Belgii do konce roku 1972. Nakonec Belgie přešla na systém daně z přidané hodnoty v roce 1971.

Italská vláda navrhla změny daně ze spotřeby jako součást daňové reformy, jejíž přijetí bylo ohroženo z politických důvodů. Itálii byla doba implementace prodloužena až do konce roku 1973 tzv. čtvrtou (č. 71/401/EEC) a pátou (č. 72/250/EEC) směrnicí.

Šestá směrnice č. 77/388/EEC je považována za nejdůležitější v oblasti harmonizace daně z přidané hodnoty. Jsou zde stanoveny základní pravidla pro určování základu daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů, sazby daně, místa zdanitelného plnění a také řada výjimek. Cílem bylo sladit rozdílné národní systémy v souladu s předpoklady obsaženými v první a druhé směrnici.⁵ Tato směrnice byla nesčetněkrát novelizována, což vedlo k jejímu přepracování a nahrazení novou

⁵ NERUDOVI D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, 2. Vyd. Praha: ASPI, 2008. 39 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

směrnicí, která obsahuje i ustanovení směrnice první. Vznikla tedy směrnice č. 2006/112/EC o společném systému daně z přidané hodnoty, která nabyla účinnosti 1. 1. 2007. Tato směrnice prošla novelizací ještě před jejím vstupem v platnost, a to směrnicí č. 2006/138/EC, která mění dobu použitelnosti úpravy DPH uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby.

Další dvě novelizace nabývají účinnosti k 1. lednu 2010. První směrnice č. 2008/8/EC zavádí nová pravidla pro určování místa poskytování služeb (ke zdaňování dochází tam, kde se nachází zákazník). Směrnice č. 2008/9/EC stanovuje prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani, které se nachází v jiném členském státě, než je stát vrácení daně. S tímto souvisí i přijaté nařízení č. 143/2008, které zavádí nástroje správní spolupráce a výměnu informací.⁶

Směrnice Rady 2006/112/ES byla rovněž novelizována směrnicí 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, která řeší boj proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství, tato novela vstoupila v platnost dnem zveřejnění v Úředním věstníku Evropské unie, tj. 20. lednem 2009. Směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009 mění šestou směrnicí, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty a vstoupila v platnost vyhlášením v Úředním věstníku EU dne 9. května 2009.⁷

1.4.1 Harmonizace sazeb DPH

Harmonizace sazeb je chápána jako zásah do suverenity země, který může ohrozit rozpočty států, protože určení daňové sazby je nástrojem fiskální politiky a velmi často slouží ke krytí vládních výdajů. Proto Evropská komise dospěla k rozhodnutí nahradit harmonizaci sazeb daňovou aproximací (přiblížením). Členské státy se lišily nejen sazbami, ale také jejich počtem, proto Evropská komise rozhodla, že nadále se bude v Evropských společenstvích používat systém DPH se dvěma sazbami daně – základní a sníženou.

S účinností od roku 1993 zavedla směrnice č. 92/77/EEC minimální hranici pro standardní sazbu na 15 % a 5 % pro sníženou sazbu. Dále bylo stanoveno, že

⁶ ŠIROKÝ J., Daně v Evropské unii, 3. vyd. Praha: Linde, 2009. 149-150 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

⁷ *European commission - Taxation and Customs Union* [online]. 2010 [cit. 2010-03-22]. VAT - European commission. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm>.

členské státy mohou používat pouze dvě snížené sazby daně. Směrnice umožňovala přechodné období, kdy mohly členské státy aplikovat sazbu nižší než 5 %. To platí zejména pro ty státy, které aplikovaly nulovou sazbu daně, přechodná sazba má zabránit cenovým šokům. Například v Portugalsku a Rakousku je uplatňována přechodná sazba u vína, v Belgii na určité energetické výrobky a Irové zdaňují nižší sazbou mimo jiné energii.

Existují státy, které nerespektují minimální hranici pro sníženou sazbu daně ve výši 5 %, ale přepracování Šesté směrnice jim to umožňuje, což jen dokazuje benevolentnost Evropské komise.

Nově platná směrnice 2009/47/ES, mění pravidla pro sníženou sazbu daně z přidané hodnoty a to v oblasti místně poskytovaných služeb (dříve příloha IV směrnice 2006/112/ES), u kterých byla do konce roku 2010 povolena výjimka a mohla být na ně uplatňována snížená sazba daně. Tato výjimka je touto směrnicí zrušena a nahrazena Evropská komise umožnila členským státům ponechat tyto služby ve snížené sazbě i nadále. Důvodem tohoto rozhodnutí je skutečnost, že tyto lokální služby nepředstavují hrozbu pro vnitřní trh Unie a mají příznivý vliv na tvorbu pracovních míst. V České republice však tato směrnice ještě nebyla zapracována do právního pořádku. Poslanecká sněmovna návrh novely zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) nechválila ve 3. čtení dne 4. 11. 2009, čímž České republice hrozí nejen nejednotnost s právem Společenství, ale také sankce ze strany Evropské komise.

1.5 Systém daně z přidané hodnoty v Evropské unii dle směrnice 2006/112/ES a následných novelizací

Před vstupem do Evropské unie musel každý stát upravit svou legislativu, tak aby byla ve shodě s legislativou Evropských společenství. Týká se to veškerých oblastí, ve kterých jsou rozhodovací pravomoci zcela nebo částečně přeneseny na Unii. Daň z přidané hodnoty není výjimkou, důvodem je jednotný vnitřní trh Unie, ve kterém se již nehovoří o vývozu a dovozu, nýbrž o dodání zboží do jiného členského státu a pořízení zboží z jiného členského státu (neboli tzv. intrakomunitární plnění). Pojmy vývoz a dovoz zůstaly zachovány pro zahraniční obchod s třetími zeměmi (tedy se zeměmi, které nejsou členy Evropské Unie).

1.5.1 Předmět daně

Předmětem daně z přidané hodnoty je dodání zboží či služby za úplatu uskutečněné osobou povinnou k dani, která jedná jako taková a dovoz zboží. V případě výrobků podléhajících spotřební dani (Vybranými výrobky jsou minerální oleje, zpracovaný tabák, alkohol a alkoholické výrobky) je předmětem daně pořízení těchto výrobků osobou povinnou k dani.

Výjimkou je pořízení nových dopravních prostředků, které je předmětem daně kdykoliv, tedy i když je pořízeno běžným občanem. Za nový dopravní prostředek považuje EU motorová pozemní vozidla s objemem válců větším než 48 cm³ nebo s výkonem větším než 7,2 kW, pokud se jejich dodání uskuteční do šesti měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo pokud vozidlo dosud ujelo nanejvýš 6 000 km. Dále jsou to lodě delší než 7,5 m (výjimku tvoří lodě používané k plavbě na volném moři přepravující cestující za úplatu, lodě používané k obchodní, průmyslové či rybářské činnosti nebo lodě používané k poskytování záchrany nebo pomoci na moři), pokud se dodání uskuteční do tří měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo doba plavby nepřekročila 100 hodin. Letadla, která mají maximální vzletovou hmotnost větší, než 1 550 kg se považují za nová, pokud se dodání uskutečnilo do tří měsíců od prvního uvedení do provozu nebo má letadlo nalétáno maximálně 40 hodin (výjimka se týká letadel využívaných leteckými společnostmi, které provozují zejména mezinárodní leteckou přepravu za úplatu).

Předmětem daní není pořízení zboží uvnitř Unie, jehož dodání je v rámci členského státu osvobozeno. Týká se to případů spojených s mezinárodní přepravou (dodání, úprava, oprava, údržba lodí či letadel, dodání zboží pro jejich zásobení atd.), a plněními, která jsou považována za vývoz (dodání zboží a poskytnutí služby v rámci diplomatických a konzulárních vztahů, mezinárodním organizacím aj.).

V případě, že celková hodnota zboží pořízeného uvnitř Společenství nepřesáhne v běžném kalendářním roce prahovou hodnotu, kterou stanoví jednotlivé členské země a která nesmí být nižší než 10 000 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně, a nejedná se o osobu povinnou k dani, není toto zboží předmětem daně z přidané hodnoty. Tohoto mohou využít i osoby povinné k dani, které pořídily zboží pro zemědělské, lesnické nebo rybářské účely a vztahuje se na ně režim společného paušálu pro zemědělce, dále osoby povinné k dani, které uskutečňují pouze dodání zboží nebo poskytnutí služby, u nichž daň není odpočitatelná anebo právnické osoby nepovinné k dani.

Dále předmětem daně není pořízení použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností, je-li prodávajícím obchodníkem povinným k dani (tedy osobou povinnou k dani, která v rámci své ekonomické činnosti se záměrem následného prodeje nakupuje nebo pořizuje pro účely svého podnikání nebo dováží předmětné zboží, bez ohledu na to, jedná-li přitom na vlastní účet nebo na účet jiné osoby) a vztahují se na ně zvláštní režimy pro zdanění ziskové přírážky. Za použité zboží je považován movitý majetek, který je vhodný k dalšímu použití v daném stavu nebo po opravě. Umělecká díla představují např. malby, původní rytiny, tisky a litografie, plastiky a sochy, tapisérie, fotografie aj. Sběratelské předměty zahrnují poštovní známky, kolky a jiné poštovní ceniny a také sbírky a sběratelské předměty zoologického, botanického, historického a jiného sběratelského zájmu. Starožitnost je definována jako jiný předmět než umělecké dílo nebo sběratelský předmět, který je starší než 100 let.⁸

1.5.2 Osoby povinné k dani

Dle článku 9 šesté směrnice je osobou povinnou k dani jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel a výsledky činnosti. Je to také osoba, která příležitostně dodá nový dopravní prostředek, jenž je pořízen z jiného členského státu.

Ekonomická činnost představuje veškeré činnosti výrobců, obchodníků a osob poskytující služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje také využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

Členským státům je umožněno po konzultaci s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty, považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami (v českém zákoně o dani z přidané hodnoty jsou tyto osoby označovány jako skupina). Členský stát, který této možnosti využije, smí přijmout jakákoliv opatření k zabránění daňovým únikům či vyhýbání se daňovým povinnostem s tímto spojeným.⁹

⁸ Článek 2 až 4 směrnice 2006/112/ES

⁹ Článek 9 směrnice 2006/112/ES

1.5.2.1 Veřejné subjekty

Státy, kraje, obce a jiné veřejnoprávní subjekty nejsou považovány za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi, při nichž vystupují jako orgány veřejné moci, a to i v případě, pokud za tuto činnost vybírají poplatky či platby. Pokud by však zacházení s nimi vedlo k vážnému narušení hospodářské soutěže, považují se za osoby povinné k dani. Veřejnoprávní subjekty jsou považovány za osoby povinné k dani v případě, že uskutečňují činnosti taxativně vymezené v příloze I. šesté směrnice v nezanedbatelné míře. Mezi tyto činnosti patří poskytování:

- telekomunikačních služeb,
- dodávek vody, plynu, elektřiny či páry,
- přeprava zboží či osob,
- činnost obchodních reklamních subjektů,
- činnost cestovních kanceláří
- aj.¹⁰

1.5.3 Zdanitelná plnění

Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Dále je to také převod vlastnického práva k majetku za platbu odškodného na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci, skutečné předání zboží na základě smlouvy o nájmu zboží na dobu určitou nebo o prodeji zboží s odložením platby a převod zboží na základě smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě či prodeje. Na rozhodnutí členských států je, zda budou za dodání zboží považovat předání určitých stavebních prací.

Za hmotný majetek se považuje elektřina, plyn, teplo, chlazení a podobné. Dále mohou být za hmotný majetek považována určitá práva k nemovitostem, věcná práva, která poskytují držiteli užívací právo k nemovitosti a akcie či podíly rovnocenné akciím, které držiteli poskytují vlastnické právo.

Pokud použije osoba povinná k dani zboží, které je součástí jejího obchodního majetku pro soukromou potřebu či k jiným účelům než pro své podnikání, považuje se dané použití za dodání zboží za úplatu, pokud byla daň z dotyčného zboží či jeho části odpočitatelná. Toto se netýká zboží, které je použito na vzorky či jako dar malé hodnoty.

¹⁰ Článek 13 směrnice 2006/112/ES

Pořízení zboží uvnitř Společenství je definováno jako nabytí práva nakládat jako vlastník s movitým hmotným majetkem, který byl pořizovateli odeslán nebo přepraven do jiného členského státu než je stát, kde bylo odesílání či přeprava zboží zahájeny.

Poskytnutím služby je každé plnění, které není dodáním zboží. Pod tím si lze představit např. postoupení nehmotného majetku, přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání či situaci, popřípadě vykonání služby na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci.

Dovozem zboží se rozumí vstup zboží, které se nenachází ve volném oběhu Společenství na území Unie, popřípadě vstup zboží ve volném oběhu, které vstoupilo z třetího území, které je součástí celního území Unie (Kanárské a Normandské ostrovy, hora Athos atd.).¹¹

1.5.4 Místo zdanitelného plnění

Místo zdanitelného plnění je klíčové pro správné určení předmětu daně a místa, členského státu, kde je nutno dané plnění zdanit.

1.5.4.1 Dodání zboží

Místem dodání zboží je místo, kde se zboží nachází v okamžiku dodání. V případě dodání zboží s přepravou je to místo, kde byla zahájena přeprava. Pokud je zboží odesláno ze třetí země, má se za to, že místo dodání je v členském státě dovozu zboží.

Při dodání zboží na palubě lodi, letadla či ve vlaku se za místo plnění považuje místo zahájení přepravy cestujících, kterým bylo zboží poskytnuto. Při dodání zboží (plynu či elektřiny) prostřednictvím distribučních soustav se za místo plnění považuje členský stát, kde má obchodník povinný k dani sídlo své ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu. V případě, že nelze určit místo plnění tímto způsobem, je určeno místem skutečné spotřeby a využití zboží.

Za místo pořízení zboží uvnitř Společenství se považuje místo, kde se zboží nachází při ukončení přepravy pořizovateli. Pokud sám pořizovatel neprokáže, že je dané zboží předmětem daně v místě ukončení přepravy, má se za to, že se místo plnění nachází na území členského státu, který vydal identifikační číslo pro

¹¹ Hlava IV směrnice Rady č. 2006/112/EC

účely DPH, pod nímž pořizovatel zboží nakoupil. V případě, že je zboží předmětem daně v členském státě ukončení přepravy, je základ daně v členském státě, který vydal identifikační číslo, přiměřeně snížen.

1.5.4.2 Poskytnutí služby

Tato problematika byla k 1. 1. 2010 upravena, neboť vstoupila v platnost směrnice Rady 200/8/ES, která mění směrnici 2006/112/ES pokud jde o místo poskytnutí služeb (viz kapitola 3.).

Místo poskytnutí služby se rozlišuje podle statutu příjemce služby. Pokud je služba poskytnuta osobě povinné k dani pro její ekonomické činnosti, je místem plnění sídlo, místo podnikání nebo stálou provozovnu, které byla služba poskytnuta. Pokud je služba poskytnuta osobě nepovinné k dani, je místo plnění určeno sídlem poskytovatele služby. Pokud službu poskytla provozovna poskytovatele, řídí se určení místa plnění místem, kde se tato provozovna nachází.

Pokud využije osoba nepovinná k dani služeb zprostředkovatele, je tato služba zdaněna v místě zdanění zprostředkovávaného plnění. U služeb spojených s nemovitostí je místo plnění tam, kde se nachází nemovitost.

Přepravní služby jsou zdaňovány v místě, kde se uskutečňují. Totéž se týká také služeb s přepravou spojených (manipulace se zbožím), služeb oceňování movité věci, restauračních a stravovacích služeb.

Služby v oblasti kultury, umění sportu apod. jsou zdaňovány v místě poskytnutí služby či skutečného konání akce.¹²

1.5.4.3 Dovoz zboží

Místem dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází v době vstupu na území Společenství. Pokud se na zboží vztahuje zvláštní režim nebo dočasné osvobození od daně (například z důvodu propuštění do režimu dočasného použití s úplným osvobozením od daní při dovozu), je místem dovozu stát, na jehož území se na zboží přestanou zvláštní režimy či dočasné osvobození vztahovat.¹³

¹² Článek 44 až 57 směrnice 2006/112/ES

¹³ Články 60 a 61 směrnice 2006/112/ES

1.5.4.4 Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti

Zdanitelné plnění je uskutečněno v momentě naplnění právních podmínek vzniku daňové povinnosti. Daňová povinnost je povinnost odvést daň, jejíž splnění může správce daně podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada může být odložena. Zdanitelné plnění je uskutečněno dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

Pokud je provedena platba před uskutečněním plnění, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby. Členské státy mohou stanovit, že v případě určitých plnění případně určitých kategorií osob povinných k dani vzniká daňová povinnost v jednom z těchto okamžiků:

- Nejpozději vystavením faktury,
- Nejpozději přijetím platby,
- Není-li vystavena faktura, nebo je-li vystavena pozdě, v určité lhůtě po uskutečnění zdanitelného plnění.

Při pořízení zboží uvnitř Společenství vzniká zdanitelné plnění okamžikem uskutečnění pořízení zboží. Při dovozu vzniká zdanitelné plnění okamžikem uskutečnění dovozu zboží. Pokud se na zboží vztahuje zvláštní režim nebo dočasné osvobození od daně (například z důvodu propuštění do režimu dočasného použití s úplným osvobozením od daní při dovozu), vznikne zdanitelné plnění až v okamžiku, kdy na zboží nebudou zvláštní režimy či dočasná osvobození vztahovat. Je-li dovážené zboží předmětem cla, zemědělských dávek nebo poplatků s rovnocenným účinkem zavedených v rámci některé společné politiky, je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká tehdy, kdy nastane rozhodná událost pro vznik povinnosti zaplatit tyto poplatky. Není-li zboží předmětem žádných poplatků, použijí se k určení uskutečnění zdanitelného plnění platné celní předpisy.¹⁴

1.5.5 Základ daně

Za základ daně se považuje vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací vázaných přímo k ceně těchto plnění. Pokud použije osoba povinná k dani zboží pro svou soukromou potřebu nebo si jej ponechá po ukončení ekonomické činnosti, je základem daně

¹⁴ Článek 63 a násl. Směrnice 2006/112/ES

kupní cena daného nebo podobného zboží, a pokud cena neexistuje, je základem daně nákladová cena stanovená k okamžiku použití či ponechání si zboží. U poskytování služeb spočívající v použití zboží, které je součástí obchodního majetku, je základem daně výše celkových nákladů na toto poskytnutí služby. Při dodání zboží v podobě přemístění do jiného členského státu je základem daně kupní cena případně nákladová cena k okamžiku přemístění. U poskytnutí služby osobou povinnou k dani je základem daně cena obvyklá u takového poskytnutí služby.

Cenou obvyklou se rozumí celá částka, kterou by za účelem získání dotyčného zboží či služby musel pořizovatel zaplatit v podmínkách volné hospodářské soutěže nezávislému dodavateli na území členského státu, v němž je uvedené plnění předmětem daně, aby mohl v daném okamžiku dotyčné zboží či služby pořídit. Nelze-li takovou to cenu zjistit, má se za to, že cena obvyklá je u zboží částka, která není nižší než kupní cena daných či podobných věcí a pokud nelze určit tak nákladová cena stanovená v okamžiku dodání. U služeb je to částka, která není nižší než výše celkových nákladů osoby povinné k dani na toto poskytnutí služby.

Základ daně obsahuje i daně, cla, dávky a poplatky (výjimkou je samotná daň z přidané hodnoty), dále vedlejší výdaje (náklady na balení, přepravu, pojištění či provize), které jsou účtovány k tíži pořizovatele.

Základ daně není snížen o slevy či rabaty poskytnuté pořizovateli a dále o částky, o kterých je účtováno jako o průběžných položkách, které osoba povinná k dani obdržela od pořizovatele na úhradu výdajů zaplacených jejich jménem a na jejich účet. U těchto výdajů musí být prokázána jejich skutečná výše a osoba povinná k dani si nesmí odpočíst daň, která byla u těchto výdajů uplatněna.

Členské státy přijmou patřičná opatření, která zajistí, aby při dodání zboží či poskytnutí služby osobě, která má s osobou povinnou spřízněné vazby, a to jak rodinné či jiné osobní vztahy, tak organizační, vlastnické či finanční, tak jak je vymezují členské státy, byla základem daně cena obvyklá.

Při dovozu zboží je základem daně celní hodnota stanovená dle platných předpisů Společenství. I zde základ daně zahrnuje daně, cla, dávky a jiné poplatky (vyjma DPH) a také vedlejší výdaje, které vznikly až do dosažení prvního místa určení zboží na území členského státu dovozu, tzn. místa, které je určeno

v nákladním listě nebo jiném přepravním dokladu, není-li údaj k dispozici, je místem prvního určení místo prvního přeložení zboží v členském státě dovozu.¹⁵

1.5.6 Sazby daně

Vždy se uplatňuje sazba platná v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. Výjimku tvoří pořízení zboží uvnitř Společenství, přijetí platby předem a dovoz zboží, jež podléhá clu, zemědělským dávkám a jiným poplatkům, v tomto případě se uplatňuje sazba platná v okamžiku vzniku daňové povinnosti.

Stanovení základní sazby daně z přidané hodnoty je v pravomoci členských států, které stanoví sazbu jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná u pořízení zboží i poskytnutí služeb. Jedinou podmínkou platnou do 31. prosince 2010 je, že sazba nesmí být nižší než 15 %. O výši sazby po roce 2010 rozhodne Rada EU. Snížené sazby mohou členské státy uplatňovat nejvýše dvě. Mohou se uplatnit pouze na určité zboží či služby. Jde například o potraviny, farmaceutické výrobky, lékařské vybavení, rozvod vody, přeprava osob, výstavba bytů v rámci sociální politiky, vstupné na kulturní, sportovní a podobné akce, aj. Snížené sazby nesmějí být nižší než 5 %. Tato snížená sazba daně může být také použita u dodání zemního plynu, elektřiny či dálkového vytápění v případě, že nevznikne nebezpečí narušení hospodářské soutěže.¹⁶

Tab. 2.1 Sazby daně v jednotlivých členských státech EU k 1. 1. 2010

Stát	Základní sazba	Snížená sazba	Stát	Základní sazba	Snížená sazba
Belgie	21	12; 6	Bulharsko	20	7
Česká republika	20	10	Dánské	25	-
Estonsko	20	9	Finsko	22	12; 8
Francie	19,6	5,5; 2,1	Irsko	21	13,5; 4,8
Itálie	20	10; 4	Kypr	15	8; 5
Litva	21	9; 5	Lotyšsko	21	10
Lucembursko	15	12; 6; 3	Maďarsko	25	18; 5
Malta	18	5	Německo	19	7

¹⁵ Článek 72 a násl. směrnice 2006/112/ES

¹⁶ Hlava VIII směrnice 2006/112/ES

Nizozemí	19	6	Polsko	22	7; 3
Portugalsko	20	12; 5	Rakousko	20	12; 10
Rumunsko	19	9	Řecko	19	9; 4,5
Slovensko	19	10	Slovinsko	20	8,5
Španělsko*	16	7; 4	Švédsko	25	12; 6
Velká Británie	17,5	5			

*Od 1. 7. 2010 dojde ke změně: základní sazba stoupne z na 18 % a snížena na 8 % a 4 %.

Zdroj: *Evropská komise* [online]. 2010 [cit. 2010-04-18]. Vat-rates_en.pdf. Dostupné z WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.

1.5.7 Osvobození od daně

Osvobození od daně se uplatní za podmínek, které stanoví členské státy k zajištění správného a jednoduchého uplatňování osvobození a zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.

Členské státy mohou osvobodit některá plnění, která jsou ve veřejném zájmu státu. Jde například o poskytnutí nemocniční a lékařské péče veřejnoprávními subjekty nebo zařízeními, které splňují stejné sociální podmínky jako veřejnoprávní subjekty. Dále o poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí, včetně služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty a jinými subjekty, které dané státy považují za subjekty sociální povahy. Mezi osvobozená plnění se řadí také výchova dětí a mládeže, jejich ochrana, školské nebo vysokoškolské vzdělávání, rekvalifikace, služby úzce související s provozováním sportu nebo tělesnou výchovou, které poskytují neziskové organizace, poskytování dopravních služeb nemocným nebo zraněným osobám oprávněnými subjekty za použití dopravních prostředků k tomu upravených či konstruovaných, činnost veřejnoprávního rozhlasu a televize, s výjimkou činností obchodní povahy (reklama), aj.

Pokud osvobození nenaruší hospodářskou soutěž, může být osvobozeno poskytnutí služeb a s nimi spojené dodání zboží u neziskových organizací politické, odborové, náboženské či občanské povahy pro vlastní členy náhradou za členský příspěvek podle jejich pravidel.

V případě subjektů, které nejsou veřejnoprávními subjekty, mohou členské státy vázat osvobození na tyto podmínky:

- Subjekty nesmějí mít za hlavní cíl svůj zisk a ten musí být určen k pokračování nebo zlepšení služeb daného subjektu.
- Řízení a správa těchto subjektů musí fungovat na základě dobrovolnosti osobami, které nemají přímý či nepřímý zájem na výsledcích činnosti,
- Ceny, které subjekty uplatňují, musí být schváleny příslušnými veřejnoprávními subjekty. U služeb, jejichž ceny nepodléhají schválení, musí být uplatňovány nižší než ty, které uplatňují podniky podléhající DPH.
- Samotné osvobození od daně nesmí narušit hospodářskou soutěž znevýhodněním obchodních podniků podléhajících DPH.

V případě, že je základním účelem plnění získání dodatečného příjmu daného subjektu, které je v přímém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými podniky podléhající DPH, není plnění osvobozeno.

Dále jsou od daně osvobozeny pojišťovací a zajišťovací činnosti včetně souvisejících služeb, poskytnutí, sjednání a správa úvěrů, sjednání a převzetí závazků, ručení a jiných jistot a záruk, činnosti, týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků s výjimkou vymáhání pohledávek, správa fondů kolektivního investování, dodání poštovních známek platných pro použití v rámci poštovních služeb na území členského státu, kolků a dalších cenin za jmenovitou hodnotu, sázky, loterie a další formy her, dodání nezastavěného pozemku (výjimkou je stavební pozemek), nájem nemovitosti (s výjimkou u poskytování ubytování v rámci hotelnictví, prostor a míst pro parkování vozidel, trvale instalovaných zařízení a strojů, a bezpečnostních schránek), atd.

Osoby povinné k dani, kterým to umožní členské státy, mohou zvolit zdanění určitých osvobozených plnění, za pravidel stanovených daných členským státem, který rovněž stanoví rozsah této možnosti. Mezi tato plnění patří finanční činnosti, dodání budovy nebo její části a pozemku k ní přiléhajícího (vyjma těch určených k prvnímu bydlení nebo těch, které určí členský stát), dodání nezastavěného pozemku (mimo stavebního pozemku) a nájem nemovitosti.

Osvobození od daně v případě plnění uvnitř Společenství se vztahuje na dodání a pořízení zboží, dovoz a vývoz.

Osvobození od daně vztahující se na dodání zboží se týká takového zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo území členského státu, ale na území

Společenství, prodávajícím pro jinou osobou povinnou k dani v jiném členském státě než ve státě zahájení přepravy či odeslání zboží (toto se nevztahuje na zboží, které není předmětem daně z přidané hodnoty, na zboží, které je předmětem daně podle zvláštního režimu ziskové přírážky a na dodání použitých dopravních prostředků). Kromě tohoto je osvobozeno také dodání nových dopravních prostředků, výrobků podléhajících spotřební dani a přemístění takto osvobozeného zboží do jiného členského státu.

U pořízení zboží uvnitř Společenství je osvobozeno takové zboží, jehož dodání osobou povinnou k dani je na území členského státu za všech okolností osvobozeno a také v případě, že má pořizovatel právo na plnou náhradu daně.¹⁷

1.5.7.1 Osvobození dovozu a vývozu

Při dovozu je osvobozen konečný dovoz zboží, jehož dodání osobami povinnými k dani je na území členského státu osvobozeno od daně, dále dovoz zboží, které se nachází ve volném oběhu z třetího území, které je součástí celního území Společenství, zpětný dovoz zboží v tom stavu v jakém bylo vyvezeno stejnou osobou, která jej dovezla, vztahuje-li se na něj osvobození od cla, dovoz zlata centrálními bankami, dovoz plynu prostřednictvím distribuční soustavy či dovoz elektřiny a dovoz produktů rybolovu do přístavu v nezměněném stavu za účelem uvedení na trh. Osvobození se týká také bezcelního dovozu zboží v rámci diplomatických a konzulárních vztahů, dovoz zboží mezinárodními organizacemi atd.

Při vývozu jsou osvobozena plnění, která představují dodání zboží, které bylo odesláno prodávajícím nebo pořizovatelem neusazeným na území Společenství (v tomto případě musí být celková hodnota plnění včetně daně vyšší než 175 EUR), dále dodání zboží subjektům, které je vyvázejí v rámci humanitární pomoci mimo to prováděná mimo Společenství (toto osvobození může proběhnout i v rámci vrácení daně). V případě poskytnutí služby, která představuje práci na movité věci, která byla za tímto účelem na území Společenství dovezena a po provedení prací opět vyvezena mimo Společenství, lze rovněž uplatnit osvobození od daně. Vývoz se prokazuje fakturou nebo jiným dokladem sloužícím jako faktura, který je potvrzen celním úřadem výstupu ze Společenství.¹⁸

¹⁷ Články 131 až 142 směrnice 2006/112/ES

¹⁸ Článek 143 až 147 směrnice 2006/112/ES

1.5.7.2 Osvobození mezinárodního obchodu

Osvobození, která se vztahují na plnění souvisejících s mezinárodním obchodem, se týká převážně celních skladů, jiných než celních skladů (sklady výrobků podléhající spotřební dani, které jsou považovány za sklady s daňovým dozorem a u výrobků, které nepodléhají spotřební dani, se za jiné než celní sklady považují prostory, které takto definují členské státy) a podobných režimů. Členské státy mohou přijímat potřebná opatření, jejichž cílem je osvobodit plnění, která nejsou zaměřena na konečnou spotřebu a pokud výše splatné daně při ukončení režimů odpovídá výši daně, která by byla splatná, kdyby bylo dané plnění zdaněno na jejich území. Od daně může být v tomto případě osvobozeno dodání zboží, které má být předloženo k proclení a případně umístěno do dočasného skladu nebo takové, které má být umístěno do svobodného pásma nebo skladu, do režimu aktivního zušlechťovacího styku

Členské státy nesmějí zavádět jiné režimu uskladnění než uskladnění v celním skladu pro zboží nepodléhající spotřební dani a to, který je určeno k dodání na maloobchodním stupni.

U mezinárodní přepravy se osvobození vztahuje na případy zásobování lodí, a to jak obchodních, rybářských tak i válečných plavidel, jejich úpravu, opravu, nájem atd. Totéž se týká také letadel, která jsou provozována leteckými společnostmi v mezinárodní dopravě za úplatu.

Členské státy mohou využít výjimky, která se týká případů, kdy je zboží určeno pro bezdaňové prodejny za účelem dodání zboží, které má být odneseno v osobních zavazadlech cestujících. Za bezdaňovou prodejnu je považováno zařízení umístěné na letišti nebo v přístavu, jež splňuje podmínky stanovené příslušnými orgány veřejné moci (tzv. free shopy). Pokud členské státy této možnosti využijí, musí přijmout nezbytná opatření k zajištění správného uplatňování tohoto osvobození a zabránění daňovým únikům.¹⁹

1.5.8 Odpočet daně

Nárok na odpočet vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti. Je-li zboží (či služba) použito pro účely zdaněných plnění osoby povinné k dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž uskutečňuje plnění, odečíst od daně, kterou je

¹⁹ Články 154 až 163 směrnice 2006/112/ES

povinna odvést, částku daně z přidané hodnoty za zboží nebo služby, které nakoupila od jiné osoby povinné k dani.²⁰

1.5.8.1 Poměrný odpočet daně

Poměrný odpočet daně se používá u zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž vzniká nárok na odpočet, tak i pro plnění, u nichž tomu tak není. Členské státy mohou povolit osobám povinným k dani, aby si zvolila odpočitatelný podíl pro každou oblast své činnosti, pro kterou vede oddělené účetnictví.

Odpočitatelný podíl je dán zlomkem, kde v čitateli je celková výše ročního obratu plnění s nárokem na odpočet daně (bez daně) a ve jmenovateli je celková výše ročního obratu (opět bez daně) veškerých plnění osoby povinná k dani. Z těchto částek se vylučuje výše obratu vztahující se k dodání investičního majetku, k vedlejším operacím s nemovitostmi a vedlejším finančním činnostem. Odpočitatelný podíl se stanoví ročně a definuje se jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru. Prozatímním ročním podílem je podíl vypočtený na základě plnění v předchozím roce, nejsou-li k dispozici plnění, z nichž by bylo možné vycházet, je roční podíl prozatímně určen osobou povinnou k dani pod dohledem správce daně na základě vlastního odhadu. Tento odhad je v průběhu roku opraven, jakmile je stanoven konečný podíl.

Daň nelze odečíst z výdajů, které nejsou provozními výdaji, např. výdaje na luxusní zboží, reprezentaci aj.

Pro uplatnění nároku na odpočet daně je nutno splňovat stanovené podmínky. Jde o řádně vystavenou fakturu od dodavatele nebo v případě dovozu o dovozní doklad, v němž je uvedena výše splatné daně nebo umožněn její výpočet. Na dovozním dokladu musí být rovněž osoba povinná k dani, která chce nárok na odpočet daně uplatnit, uvedena jako příjemce nebo dovozce.

Osoba povinná k dani provede odpočet daně tím, že od celkové výše daně splatné za určité zdaňovací období odečte celkovou výši daně, u níž ji za stejné období vznikl nárok na odpočet daně. Pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy převést nadměrný odpočet daně do následujícího období nebo vrátit daň osobě povinné k dani za

²⁰ Článek 167 až 169 směrnice 2006/112/ES

podmínek, které samy stanoví. Mohou však odmítnout vrátit nebo převést nadměrný odpočet v případě, že jeho výše je zanedbatelná.

Výši odpočtu daně lze upravit, zejména pokud dojde po podání daňového přiznání ke změně okolností zohledněných při výpočtu výše odpočtu daně (snížení ceny, zrušení koupě aj.).²¹

1.5.9 Vrácení daně plátcům v jiných členských státech

Tato oblast byla k 1. 1. 2010 novelizována a došlo k výrazným změnám (viz kapitola 3.).

Osobám povinným k dani neusazeným v členském státě, ve kterém uskutečňují nákup zboží a služeb nebo dovoz, jež jsou předmětem daně, ale usazeným v jiném členském státě, je daň vrácena na základě jejich elektronicky podané žádosti v členském státě, ve kterém je usazena. Správce daně po jejím posouzení postoupí žádost správci daně státu, z něhož žádá plátce vrácení daně. Podmínkou pro vrácení daně je, že během období, kterého se vrácení daně týká, neměla osoba žádající o vrácení daně na území daného členského státu sídlo ekonomické činnosti ani stálou provozovnu. Období činí nejvýše jeden kalendářní rok a nejméně tři kalendářní měsíce a částka, o jejíž vrácení je žádáno nesmí být nižší než 400 EUR nebo ekvivalent v národní měně. V případě, že se jedná o zbytek kalendářního roku, může být období kratší než tři měsíce a vrácená částka v tomto případě nesmí být nižší než 50 EUR nebo ekvivalent částky v národní měně.²²

1.5.10 Povinnosti osob povinných k dani

Nejdůležitější povinností osob povinných k dani je odvést daň za své uskutečněná zdanitelná plnění správci daně. Členské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést daň je osoba, jíž bylo dodáno určité zboží či služba. Jde např. o provedení stavebních prací, dodání nemovitosti dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji aj.

Každá osoba povinná odvést daň zaplatí při podání přiznání k dani čistou výši daně. Členské státy mohou pro odvedení této daně určit jiný den nebo požadovat předběžné splátky.

²¹ Článek 173 až 175 směrnice 2006/112/ES

²² Směrnice 2008/9/ES

Členské státy musí přijmout nezbytná opatření k tomu, aby každé osobě povinné k dani nebo právnické osobě, která pořizuje zboží uvnitř Unie, bylo přiděleno identifikační číslo. Toto osobní číslo obsahuje předponu podle standardu ISO 3166-alfa 2, podle níž lze určit členský stát.²³

Tab. 2.2. Kódy států EU dle standardu ISO 3166 – alfa 2

Stát	Kód	Stát	Kód
Belgie	BE	Bulharsko	BG
Česká republika	CZ	Dánsko	DK
Estonsko	EE	Finsko	FI
Francie	FR	Irsko	IE
Itálie	IT	Kypr	CY
Litva	LT	Lotyšsko	LV
Lucembursko	LU	Maďarsko	HU
Malta	MT	Německo	DE
Nizozemí	NL	Polsko	PL
Portugalsko	PT	Rakousko	AT
Rumunsko	RO	Řecko*	EL
Slovensko	SK	Slovinsko	SI
Španělsko	ES	Švédsko	SE
Velká Británie	GB		

* Řecko má udělenou výjimku, podle ISO 3166 – alfa 2 má mít zkratku „GR“, ale je oprávněno používat „EL“.

Zdroj: *Wikipedia* [online]. 2010 [cit. 2010-02-11]. ISO 3166-1 alpha 2. Dostupné z WWW: <http://en.wikipedia.org/wiki/ISO_3166-1_alpha-2>.

1.5.10.1 Fakturace

Pod pojmem faktura uznávají členské státy veškeré doklady nebo sdělení v papírové nebo elektronické podobě. Za fakturu je považován i doklad či sdělení, které mění původní fakturu a jednoznačně se na ni odkazuje.²⁴

²³ Článek 215 směrnice 2006/112/ES

²⁴ Článek 218 a 219 směrnice 2006/112/ES

Na faktuře musí být uvedeno datum vystavení, pořadové číslo, které jednoznačně určí fakturu, plné jméno, adresa a identifikační číslo DPH osoby povinné k dani, která vystavila fakturu, den uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně pro každou sazbu či osvobození, jednotkovou cenu bez DPH, uplatněnou sazbu daně a výši daně, jenž má být odvedena.²⁵

Povinnost vystavit fakturu vzniká v případech dodání zboží nebo poskytnutí služby jiné osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, za platbu na účet předtím, než je uskutečněno dodání zboží nebo poskytnutí služby.

Každý členský stát určí období, během kterého musí osoby povinné k dani zajistit uchování faktur. Věrohodnost původu a čitelnost obsahu musí být zaručeny po celou dobu uchovávání.

Evropská komise schválila v roce 2001 směrnici 2001/115/ES s cílem zjednodušit, modernizovat a harmonizovat podmínky pro fakturaci ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Tato směrnice povoluje zasílání faktur elektronicky, pokud je zaručena jejich pravost a neporušenost obsahu a to zaručeným elektronickým podpisem nebo prostřednictvím elektronické výměny dat.²⁶

1.5.10.2 Přiznání k DPH

Každá osoba povinná k dani je povinna podat přiznání k dani z přidané hodnoty, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné daně a k provedení odpočtu daně, včetně celkové hodnoty plnění vztahující se k této dani a odpočtu a celkové hodnoty plnění osvobozených od daně, do té míry, do jaké je to nezbytné k stanovení základu daně. Členské státy mohou vyžadovat podání daně použitím elektronických prostředků za jimi stanovených pravidel.

Přiznání se podává ve lhůtě, kterou stanoví členské státy a nesmí překročit dva měsíce od konce zdaňovacího období, které může být měsíční, dvouměsíční nebo tříměsíční. Členské státy mohou stanovit odlišné zdaňovací období, nesmí být ale delší než jeden rok.²⁷

²⁵ Článek 226 směrnice 2006/112/ES

²⁶ Článek 233 směrnice 2006/112/ES

²⁷ Článek 250 a násl. Směrnice 2006/112/ES

1.5.10.3 Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení obsahuje seznam všech příjemců z jiných členských států identifikovaných k DPH, kterým dodala zboží nebo službu osoba povinná k dani, která souhrnné hlášení podává. Souhrnné hlášení se podává vždy za kalendářní měsíc a to ve lhůtě do 25 dnů po jeho skončení. Pokud však plátce v rámci intrakomunitárních plnění pouze poskytuje služby s místem plnění v místě sídla plátce, podává souhrnné hlášení v termínu pro podání daňového přiznání.

Souhrnné hlášení obsahuje identifikační údaje osoby povinné k dani, která podává hlášení, dále identifikační údaje pořizovatele z jiného členského státu, kterému bylo dodáno zboží či služba a celkovou výši dodání zboží uskutečněných osobou povinnou k dani pro každého pořizovatele zvlášť.²⁸

1.5.11 Zvláštní režimy

Směrnice Rady č. 2006/112/EC dovoluje členským státům zavést zvláštní režim pro malé podniky, cestovní kanceláře, pro obchodníky povinné k dani, zemědělce, prodej veřejnou dražbou, investiční zlato a pro elektronicky poskytované služby.

1.5.11.1 Zvláštní režim pro malé podniky

Zvláštní režim pro malé podniky představuje zjednodušené postupy vyměřování a výběru daně, například režim daňového paušálu, pokud nemá za následek snížení daně. Další možností je osvobození od daně nebo odstupňovaná daňová úleva. Osvobození od daně se vztahuje na osoby, jejichž roční obrat nepřekročí daný limit, který má každý členský stát, který přistoupil po roce 1977, pevně stanoven v národní měně při kurzu platném ke dni přistoupení k Unii. Státy, které byly v Unii již před rokem 1977, mají limit nastaven na 5 000 EUR, případně ekvivalent částky v národní měně, tato mez však může být zvýšena, aby byla zachována její reálná hodnota.²⁹

²⁸ Článek 262 a násl. směrnice 2006/112/ES

²⁹ Článek 281 a násl. Směrnice 2006/112/ES

Tab. 2.3 Limitní hodnoty států EU pro osvobození od daně

Stát	Limit v národní měně	Ekvivalent v eurech
Belgie	5.580 EUR	-
Bulharsko	50.000 BGN	25.265
Česká republika	1.000.000 CZK	38.088
Dánsko	50.000 DKK	6.705
Estonsko	250.000 EEK	15.978
Finsko	8.500 EUR	-
Francie	76.300 nebo 27.000 EUR	-
Irsko	70.000 nebo 35.000 EUR	-
Itálie	30.000 EUR	-
Kypr	15.600 EUR	-
Litva	100.000 LTL	28.962
Lotyšsko	10.000 LVL	14.347
Lucembursko	10.000 EUR	-
Maďarsko	5.000.000 HUF	19.700
Malta	35.000, 24.000 nebo 14.000 EUR	-
Německo	17.500 EUR	-
Nizozemí	-	-
Polsko	50.000 PLN	13.883
Portugalsko	9.976 nebo 12.470 EUR	-
Rakousko	30.000 EUR	-
Rumunsko	118.000 RON	32.702
Řecko	10.000 nebo 5.000 EUR	-
Slovensko	35.000 EUR	-
Slovinsko	25.000 EUR	-
Španělsko	-	-
Švédsko	-	-
Velká Británie	64 000 GBP	65.695

Zdroj:

Evropská komise [online]. 2009 [cit. 2010-03-17]. Vat_in_ec_annexi.pdf. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf>.

Pokud státy nemají stanovený žádný limit (Španělsko, Nizozemí a Švédsko), znamená to, že v těchto státech zvláštní režim pro malé podniky nelze uplatnit.

Při stanovení ročního obrátu se počítá s částkami bez DPH a to z hodnoty zboží dodaného a služeb poskytnutých v rozsahu, ve kterém jsou zdaněny, hodnoty plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně, hodnoty plnění osvobozených od daně a hodnoty operací s nemovitostmi, finančních činností a pojišťovacích služeb. Nezapočítává se převod hmotného nebo nehmotného majetku podniku.

Osoby povinné k dani, které jsou osvobozeny od daně, nemají nárok na odpočet daně a nemohou tuto daň vykazovat na svých fakturách. Osoby, které mají nárok na osvobození od daně, se mohou rozhodnout pro běžný režim nebo pro zjednodušené postupy. V tomto případě mají nárok na případnou odstupňovanou úlevu dle právních předpisů daného členského státu.

1.5.11.2 Ostatní zvláštní režimy

V případě cestovních kanceláří mohou členské státy uplatňovat zvláštní režim v případě, že cestovní kanceláře jednají s cestujícími svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani. Proto se tento režim nevztahuje na cestovní kanceláře, které vystupují pouze jako zprostředkovatelé.³⁰

Režim ziskové přírážky, který se používá u obchodníků povinných k dani, kteří v rámci své ekonomické činnosti pořizuje použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty či starožitnosti. V těchto případech je základem daně zisková přírážka dosažená obchodníkem snižená o daň vztahující se k této ziskové přírážce (ta je rovna rozdílu mezi prodejní cenou účtovanou obchodníkem a kupní cenou).³¹

Daňový paušál pro zemědělce se vztahuje na osoby povinné k dani, které vykonávají svou činnost v zemědělském, lesnickém nebo rybářském podniku, tak jak tyto podniky definují členské státy. Jestliže by běžný režim DPH vedl u zemědělců k problémům, mohou jim členské státy umožnit platit daň z přidané hodnoty formou

³⁰ Článek 306 a násl. směrnice 2006/112/ES

³¹ Článek 315 a násl. směrnice 2006/112/ES

paušálu, jehož sazby se stanoví na základě makroekonomických údajů, které se týkají výlučně zemědělců podléhajících paušálu, za předešlé tři roky.³²

³² Články 295 a 296 směrnice 2006/112/ES

2 Harmonizace daně z přidané hodnoty v České republice

2.1 Česká republika

Česká republika vznikla k 1. 1. 1993 rozdělení Československé federativní republiky na dva samostatné státy, Českou a Slovenskou republiku. Během své krátké historie prošla transformací na tržní ekonomiku a začlenila se do mezinárodních struktur, v roce 1999 vstoupila do Severoatlantické aliance a k 1. květnu 2004 do Evropské unie.

2.2 Daňová soustava ČR

Daňová soustava představuje souhrn všech daní, které se na území daného státu vybírají. Smyslem daňové soustavy je zajištění dostatku finančních prostředků pro chod státu.

Daň je definována jako povinná, zákonem stanovené platba do veřejného rozpočtu, která je neekvivalentní, neúčelová a nenávratná.

Spolu se vznikem samostatné České republiky došlo k výrazné reformě daňové soustavy. Před rokem 1989 byly daně podřízeny režimu a prakticky znemožňovaly soukromé podnikání (daň ze zisku byla až 55 %), proto se reforma snažila umožnit fungování tržního mechanismu.

Došlo k zavedení daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. Sociální pojištění se oddělilo od daně z příjmů a sjednotilo se zdanění podniků i jednotlivců. U právnických osob došlo k zavedení tzv. efektivní daňové sazby, došlo ke snížení nominální sazby daně, ale rozšířil se zdaňovaný základ. Samozřejmostí je zefektivnění výběru daní a zamezení daňovým únikům.

Z důvodu vstupu České republiky do Evropské unie došlo v roce 2004 k úpravě legislativy. Změny v oblasti daní se týkaly převážně daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. Nejvýraznější změnou bylo převedení některých položek ze snížené do základní sazby daně z přidané hodnoty. Týkalo se to například vstupenek na kulturní a sportovní události, krmiv pro zvířata, kadeřnických, restauračních a čistírenských služeb, kabelové televize aj.

2.2.1 Rozdělení daní

Daně se v České republice dělí na přímé a nepřímé. Přímé jsou vybírány přímo z příjmů a majetku a poplatník je platí sám na vlastní účet formou daňového

příznání, kdežto nepřímé daně jsou „skryty“ v kupní ceně zboží či služby. K daním můžeme také přiřadit platbu pojistného a místní poplatky vybírané místními samosprávami, které mají některé charakteristické rysy daně.

Mezi přímé daně patří daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob, daň z nemovitosti (z pozemků a ze staveb), daň silniční, daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti.

Nepřímé daně lze rozdělit na všeobecné, kam spadá daň z přidané hodnoty a selektivní, jejichž cílem je omezit spotřebu nežádoucích produktů, zde řadíme spotřební daně (daň z minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků) a tzv. ekologické daně, daň z plynu, pevných paliv a elektřiny.

2.3 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je definována jako daň ze spotřeby zboží a služeb, kterou platí konečný spotřebitel. Každý z plátců daně odvede daň ze své „přidané hodnoty“, kterou vytvoří a zároveň má možnost odpočtu daně, kterou zaplatil v nakoupeném zboží či službě.

V České republice je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, který již prošel více než 20 novelizacemi a zahrnuje předpisy Evropských společenství.

Jak již bylo zmíněno, tato daň byla v ČR zavedena v roce 1993 a nahradila tzv. daň z obratu. Z počátku byla základní sazba nastavena na 23 % a snižena na 5 %. V roce 1995 došlo k poklesu základní sazby o 1 procentní bod. Se vstupem do Evropské unie došlo k největšímu snížení základní sazby a to na 19 %, při zachování snížené na 5 %. Rok 2008 znamenal nárůst snížené sazby, ve snaze o ozdravení veřejných financí vzrostla z 5 % na 9 %. Zatím poslední změnou sazby platnou od začátku roku 2010 je navýšení obou sazeb o jeden procentní bod, na 20 % u základní sazby a 10 % u sazby snížené.

V České republice je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, který již prošel více než 20 novelizacemi a zahrnuje předpisy Evropských společenství.

2.3.1 Předmět daně

Zákon definuje předmět daně jako dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby za úplatu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani

v rámci uskutečňování ekonomické činnosti. Dále je předmětem daně pořízení zboží z jiného členského státu EU a to i v případě, že jej pořizuje právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání a u nových dopravních prostředků pořízených z jiného členského státu se zdanění týká také osob nepovinných k dani, tedy běžného občana. V neposlední řadě je předmětem daně dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Pořízení zboží z jiného členského státu, vyjma nových dopravních prostředků a zboží, podléhající spotřební dani, není předmětem daně, pokud by dodání tohoto zboží bylo v České republice od daně osvobozeno nebo pokud je pořízení zboží uskutečněno osobou osvobozenou od uplatňování daně či právnickou osobou nezaloženou či nezřízenou za účelem podnikání, která není plátcem ani osobou identifikovanou k dani, pokud celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročí částku 326 000 Kč v běžném kalendářním roce ani v roce předchozím (do částky se nezapočítává hodnota pořízeného nového dopravního prostředku a zboží podléhající spotřební dani). Nově se toto týká také pořízení použitého zboží, uměleckých děl, sběratelských předmětů či starožitností při dodání obchodníkem z jiného členského státu, pokud je dodání zboží předmětem daně se zvláštním režimem v členském státě zahájení odeslání daného zboží.

Prahové hodnoty pro osoby nepovinné k dani při pořizování zboží z jiného členského státu má každý stát nastaven dle svého uvážení.³³

Tab. 3.1 Limity pro pořízení zboží z jiného členského státu

Stát	Limit v národní měně	Ekvivalent v €
Belgie	11.200 EUR	-
Bulharsko	20.000 BGN	10.226
Česká republika	326.000 CZK	12.417
Dánsko	80.000 DKK	10.729
Estonsko	160.000 EEK	10.226
Finsko	10.000 EUR	-
Francie	10.000 EUR	-
Irsko	41.000 EUR	-
Itálie	10.000 EUR	-

³³ § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

Kypr	10.251 EUR	-
Litva	35.000 LTL	10.137
Lotyšsko	7.000 LVL	10.043
Lucembursko	10.000 EUR	-
Maďarsko	2.500.000 HUF	9.850
Malta	10.000 EUR	-
Německo	12.500 EUR	-
Nizozemí	11.000 EUR	-
Polsko	50.000 PLN	13.883
Portugalsko	10.000 EUR	-
Rakousko	11.000 EUR	-
Rumunsko	33.800 RON	9.367
Řecko	10.000 EUR	-
Slovensko	13.941,45 EUR	-
Slovinsko	10.000 EUR	-
Španělsko	10.000 EUR	-
Švédsko	90.000 SEK	9.526
Velká Británie	64 000 GBP	65.695

Zdroj:

Evropská komise [online]. 2009 [cit. 2010-03-17]. Vat_in_ec_annexi.pdf. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf>.

2.3.2 Daňové subjekty

2.3.2.1 Osoby povinné k dani

Fyzická či právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, popřípadě právnická osoba, která nebyla založena či zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti je osobou povinnou k dani dle § 5 zákona o dani z přidané hodnoty.

Ekonomická činnost zahrnuje soustavnou činnost výrobců, obchodníků, a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů. Za ekonomickou činnost se také považuje soustavné využití hmotného i nehmotného majetku za účelem získání

příjmů. Ekonomickou činnost nepředstavuje činnost zaměstnanců na základě pracovněprávního vztahu, případně činnosti, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti, nebo je u nich uplatňována zvláštní sazba daně (může jít o dohody o provedení práce nebo o pracovní činnosti aj.).

Stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů či obcí a ostatní veřejnoprávní subjekty nebo právnické osoby působící v oblasti veřejné správy nejsou považovány za osoby povinné k dani, pokud za výkon státní správy vyžadují úplatu. Pokud by však tímto došlo k výraznému porušení hospodářské soutěže, stal by se subjekt osobou povinnou k dani. Tou je vždy, pokud uskutečňuje činnosti taxativně vymezené, které jsou již zmíněny v kap. 1.5.2.1.³⁴

2.3.2.2 Skupina

Skupina kapitálově nebo jinak spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku je registrována k dani jako plátce daně a považuje se za jednu osobu povinnou k dani. Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny a člen skupiny nesmí být zároveň účastníkem sdružení na základě smlouvy o sdružení nebo obdobné smlouvy. Pokud má osoba, která je součástí skupiny, sídlo, místo podnikání nebo provozovnu mimo tuzemsko, nepovažují se tyto části za součást skupiny. Kapitálově spojené osoby jsou subjekty, z nichž se jeden přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhého subjektu a tento podíl je alespoň 40 %. Jinak spojené osoby jsou osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba.

Za skupinu jedná zastupující člen, který je oprávněn k tomuto jednání. Členové skupiny odpovídají společně a nerozdílně za povinnosti vyplývající ze zákona, a to i po jejím zrušení nebo jejich vystoupení ze skupiny (za období, ve kterém byli členy skupiny).

Skupina vzniká dnem registrace. V případě zrušení skupiny přechází práva a povinnosti skupiny na osoby, které jsou jejími členy ke dni jejího zrušení a to v rozsahu, v jakém se vztahují k plněním uskutečněným nebo přijatým jednotlivými členy skupiny. Pokud toto není možné, určí tyto práva a povinnosti vzájemná dohoda.³⁵

³⁴ § 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

³⁵ § 5a, 5b a 5c zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

2.3.2.3 Osoby osvobozené od uplatňování daně

Osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku je osvobozena od uplatňování daně, pokud její obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepřesáhne částku 1 000 000 Kč. Obrat je představován souhrnem úplat bez daně za plnění, které jsou předmětem daně, s místem plnění v tuzemsku.

Do výše obratu se nezapočítává úplata za prodej hmotného majetku, odpisovaného nehmotného majetku a pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem, a je o nich účtováno.³⁶

2.3.3 Registrace

Plátcem se osoba povinná k dani stává prvním dnem třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat 1 000 000 Kč za 12 bezprostředně předcházejících kalendářních měsíců. V případě přijetí služby s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku, se osoba povinná k dani stává plátcem dnem přijetí této služby a je povinna přiznat a zaplatit daň již ze služby, která byla podnětem registrace. Totéž se vztahuje na dodání zboží s montáží a dodávky plynu nebo elektřiny. V případě uzavření smlouvy o sdružení s plátcem ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně, se osoba stává plátcem dnem uzavření této smlouvy.

Osoba povinná k dani, která překročila stanovený obrat, má povinnost podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený limit.

V případě skupinové registrace podá přihlášku zastupující člen skupiny, který je určen v přihlášce k registraci. Skupina se stává plátcem od 1. ledna následujícího kalendářního roku, pokud byla přihláška podána do 31. října daného roku, pokud byla podána později, skupina se stává plátcem od začátku druhého roku. Tuto možnost přinesla novelizace zákona o dani z přidané hodnoty z roku 2007, která vstoupila v platnost k 1. 1. 2008 a první skupiny vznikly k 1. lednu roku 2009. V případě přistoupení nového člena skupiny se tento stává členem, pokud skupina podá s jeho souhlasem žádost, ve stejných termínech, které platí při registraci celé skupiny.

³⁶ § 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

Právnícká osoba nepovinná k dani, která pořizuje zboží z jiného členského státu v tuzemsku a celková hodnota pořízeného zboží bez daně překročí v běžném kalendářním roce částku 326 000 Kč, se stává osobou identifikovanou k dani ke dni, ve kterém byla částka překročena. Přihlášku je tato osoba povinna podat do 15 dnů po překročení stanovené částky. Pokud pořizuje z jiného členského státu nový dopravní prostředek nebo zboží podléhající spotřební dani, je povinna podat přihlášku do 15 dnů ode dne prvního pořízení takového zboží.

Pokud osoba povinná k dani nesplní své zákonné povinnosti spojené s registrací je povinna uhradit správci daně částku ve výši 10 % z celkového souhrnu úplat jako náhrada za daň z těchto plnění, které uskutečnila bez daně a z hodnoty zboží, které pořídila z jiného členského státu rovněž bez daně. Tato částka se počítá od data, kdy se měla stát osoba povinná k dani stát plátcem až do data, kdy se plátcem stala a to na základě rozhodnutí správce daně. Rozhodnutí o uložení náhrady musí být odůvodněné a včas podané odvolání má odkladné účinky.

O zrušení registrace může plátce požádat nejdříve po uplynutí jednoho roku od data účinnosti registrace, pokud jeho obrat nepřesáhl za předchozích dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku nutnou pro registraci, tedy 1 000 000 Kč, a pokud celková hodnota zboží pořízeného z jiného členského státu nepřekročila v běžném ani předchozím kalendářním roce částku 326 000 Kč. Tyto skutečnosti musí plátce svému místně příslušnému správci daně prokázat. Samotný správce daně zruší registraci, pokud plátce bez oznámení důvodu po dobu dvanácti po sobě jdoucích měsíců neuskutečnil žádné plnění, neplní své povinnosti vyplývající ze zákona nebo přestane být osobou povinnou k dani.

U zrušení skupinové registrace platí stejné termíny jako při jejím vzniku, v případě vydání rozhodnutí o úpadku člena skupiny zaniká jeho členství ve skupině dnem účinnosti tohoto rozhodnutí.

Osoba identifikovaná k dani může svou registraci zrušit až po uplynutí 2 let od konce kalendářního roku, ve kterém nabyla registrace účinnosti, a to v případě, že hodnota pořízeného zboží nepřekročila částku 326 000 Kč v běžném roce ani v roce předchozím.³⁷

³⁷ § 95 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

2.3.4 Místo plnění

Místo plnění je důležitý údaj pro určení předmětu daně. V místě vzniku zdanitelného plnění totiž vzniká povinnost odvést daň, a proto je důležité vědět, ve kterém státě je dané plnění zdaňováno.

2.3.4.1 Místo plnění u zboží

Pokud je **dodání zboží** uskutečněno bez odeslání či přepravy, je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. V případě dodání s odesláním nebo přepravou je místem plnění místo, kde se zboží nachází v okamžiku, kdy odeslání či přeprava začíná. V případě dovozu (tedy zahájení odeslání či přepravy ve třetí zemi) se za místo plnění považuje členský stát, ve kterém vznikla daňová povinnost při dovozu zboží.

V případě **dodání zboží, které je spojeno s jeho instalací nebo montáží** je místo plnění tam, kde probíhají tyto úpravy.

Při **převodu nemovitosti** je místem plnění místo, kde se nemovitost nachází.

U dodání plynu nebo elektřiny prostřednictvím distribuční soustavy je místo plnění určené sídlem, místem podnikání nebo provozovnou obchodníka, kterému je toto zboží dodáno. Obchodníkem je osoba povinná k dani, která nakupuje plyn či elektřinu zejména za účelem jejího dalšího prodeje. V případě, že zboží není dodáno obchodníkovi, je místem plnění místo, kde dojde ke spotřebě.

Místem plnění při **zasílání zboží** je místo, kde se zboží nachází po ukončení přepravy či odeslání osobě, pro kterou se dodání uskutečňuje. Zasíláním zboží se rozumí jeho dodání do jiného členského státu z tuzemska nebo naopak, pokud je odesláno plátcem, který je dodavatelem zboží. Při zasílání zboží do jiného členského státu se musí tuzemský plátce registrovat k dani ve státě, do kterého zboží dodává, pokud překročí limit nutný pro registraci stanovený daným členským státem.

V případě, že je zboží odesláno z třetí země a dovoz je uskutečněn plátcem do jiného členského státu, než ve kterém bylo odeslání ukončeno, považuje se zboží za odeslané z členského státu, do kterého bylo zboží dovezeno.

Pokud však celková hodnota zboží (vyjma zboží podléhající spotřební dani), které bylo dodáno do jednoho členského státu, nepřekročí limit tímto státem stanovený v běžném kalendářním roce i v roce předchozím, je místo plnění tam, kde byla přeprava zahájena. Není-li překročena tato hranice, může plátce oznámit správci daně, že za místo daně považuje místo ukončení přepravy. Obdobně tomu může být

i v případech plnění z jiných členských států do tuzemska. Pokud si plátce tuto možnost zvolí, je povinen takto postupovat nejméně dva roky následující po dni oznámení.³⁸

2.3.4.2 Místo plnění u služeb

U služeb u nichž není určeno zvláštní pravidlo určení místa plnění, je uplatňováno pravidlo, které se řídí statutem příjemce služby. V případě, že je služba poskytována osobě povinné k dani, uplatňuje se zde mechanismus reverse charge a místo plnění se přesouvá do státu jejího sídla, místa podnikání či provozovny, pokud byla služba této provozovně poskytnuta. Pokud v daném místě není poskytovatel služby usazen, odvádí daň příjemce služby.

U osob nepovinných k dani je místem plnění místo sídla či místa podnikání poskytovatele služby. Pokud službu poskytla provozovna, řídí se určení místa plnění umístěním provozovny.

Zvláštní pravidla určení místa plnění se vztahují na tyto služby:

- **Služby, které se vztahují k nemovitostem** (znalec, realitní kancelář, architekt aj.) jsou zdaňovány tam, kde se nachází daná nemovitost.
- **Při přepravě osob** je místem plnění místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje.
- **Služby v kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, zábavní a podobné oblasti** jsou zdaňovány v místě, kde se konají.
- U **stravovacích služeb** je to místo, kde je služba skutečně poskytnuta. V případě poskytnutí služeb na palubě lodi nebo letadla či ve vlaku během úseku přepravy osob na území Společenství je místem plnění místo zahájení přepravy osob.

V případě služeb, které jsou poskytnuty **zahraniční osobě nepovinné k dani**, je místem plnění místo, kde má osoba, které byla služba poskytnuta, sídlo nebo místo pobytu a to v případě, že jde o reklamní, telekomunikační, bankovní, finanční, pojišťovací služby nebo převod a postoupení autorského práva, patentu či licence, poradenské, inženýrské, účetní, právní a podobné služby, poskytnutí pracovníků, nájem movitého majetku (vyjma dopravních prostředků), poskytnutí přístupu k přepravní soustavě pro plyn nebo elektřinu nebo služby rozhlasového a televizního

³⁸ § 7 až 8 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

vyšlání a další služby taxativně vyjmenované v § 10h odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.³⁹

2.3.4.3 Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu

Místem plnění při pořízení zboží z jiného členského státu je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli. Pokud pořizovatel poskytl dodavateli (osobě registrované k dani v jiném členském státě) své daňové identifikační číslo a pokud je místo ukončení přepravy v jiném členském státě, je místem plnění členský stát, který toto identifikační číslo vydal. Pořizovatel však musí prokázat, že dané plnění nebylo předmětem daně ve státě ukončení přepravy. V případě, že je plnění předmětem daně ve státě ukončení přepravy, je pořizovatel oprávněn snížit základ daně v tuzemsku o ten, ze kterého již byla odvedena daň.⁴⁰

2.3.4.4 Místo plnění při dovozu zboží

V případě dovozu je místem plnění členský stát, na jehož území se zboží nachází při vstupu na území Společenství. Je-li zboží při vstupu dočasně uskladněno nebo je umístěno do svobodného pásma nebo skladu nebo v celním režimu uskladnění v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk, dočasné použití s úplným osvobozením od cla nebo vnější tranzit, je místem plnění členský stát, na jehož území se na dané zboží přestanou vztahovat tato celní opatření.⁴¹

2.3.5 Zdanitelná plnění

Zdanitelná plnění, tedy plnění, která podléhají dani z přidané hodnoty lze rozdělit na dodání zboží a převod nemovitosti, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu, zasílání zboží, dodání a pořízení nových dopravních prostředků uvnitř Společenství a dovoz zboží.

2.3.5.1 Dodání zboží a převod nemovitosti

Dodání zboží je uskutečněno převodem práva nakládat se zbožím jako vlastník. Převod nemovitosti představuje změnu vlastnického práva k nemovitosti

³⁹ § 9 až § 10k zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

⁴⁰ § 11 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

⁴¹ § 12 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

nebo příslušnosti k hospodaření s nemovitostí. Dodání zboží do jiného členského státu je takové dodání, při kterém skutečně dojde k odeslání či přepravě do jiného členského státu.

Za dodání zboží nebo převod nemovitosti je považován převod vlastnického práva k majetku za úplatu i na základě rozhodnutí státního orgánu nebo vyplývající ze zvláštního právního předpisu, dodání zboží prostřednictvím komisionáře na základě komisionářské nebo obdobné smlouvy, předání dovezeného zboží, který je ve vlastnictví osoby z třetí země a po propuštění do volného oběhu je předáno další osobě v tuzemsku beze změny vlastnického vztahu, převod práva užívat najaté zboží nebo najatou nemovitost na základě smlouvy, která stanoví povinnost nájemce nabýt zboží nebo nemovitost, které jsou předmětem smlouvy.

Za dodání zboží nebo převod nemovitosti za úplatu se také považuje použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce i použití hmotného majetku vytvořeného vlastní činností pro účely, kdy nemá plátce nárok na odpočet daně.

Použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce znamená trvalé použití obchodního majetku plátcem pro spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců, poskytnutí majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn nárok na odpočet daně, nebo poskytnutí obchodního majetku vytvořeného vlastní činností, pokud byl u plnění, které byly použity k jeho vytvoření, uplatněn nárok na odpočet daně.

Dodáním zboží není prodej nebo vklad podniku či jeho části, která tvoří organizační složku, pokud se jedná o hmotný majetek, vydání nebo poskytnutí majetku v nepeněžitě podobě ve hmotném majetku jako náhrady, poskytnutí dárku v rámci ekonomické činnosti, pokud je jeho pořizovací cena bez daně nejvýše 500 Kč, nebo poskytnutí obchodních vzorků bez úplaty, dodání vratného obalu, který je dodáván spolu se zbožím kupujícímu za úplatu, pokud je tato úplata vázána k obalu a kupujícímu je zaručeno vrácení úplaty po vrácení vratného obalu.⁴²

2.3.5.2 Poskytnutí služby

Poskytnutí služby představuje všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Poskytnutím služby je převod práv, poskytnutí práva

⁴² § 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

užití věci, práva nebo jiné majetkově využitelné hodnoty, vznik a zánik věcného břemene, přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci. Dále poskytnutí služby za úplatu pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce (to může být představováno dočasným využitím obchodního majetku pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnanců, pokud byl z tohoto majetku nebo jeho části uplatněn nárok na odpočet daně a také poskytnutí služby plátcem bez úplaty pro osobní spotřebu nebo pro jiné účely než ty, které souvisejí s ekonomickou činností, pokud u přímo souvisejících plnění byl uplatněn nárok na odpočet daně), použití nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností v případech, kdy není nárok na odpočet daně.

Poskytnutím služby není prodej nebo vklad podniku popřípadě jeho části, která tvoří organizační složku či postoupení vlastní pohledávky vzniklé plátcí.⁴³

2.3.5.3 Pořízení zboží z jiného členského státu

Pořízení zboží z jiného členského státu Společenství znamená nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník, pokud zboží dodala osoba registrovaná k dani v jiném členském státě a zboží bylo při dodání přepraveno z jiného členského státu.

Dodání zboží s instalací nebo montáží, dodání plynu prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy není pořízením zboží z jiného členského státu.

Pokud je zboží pořízeno právnickou osobou, která nebyla založena či zřízena za účelem podnikání a je odesláno nebo přepraveno z třetí země a dovoz zboží je uskutečněn do jiného členského státu, než ve kterém je ukončena přeprava zboží, považuje se zboží za přepravené z členského státu, do kterého je dovoz zboží uskutečněn. Pokud je dovoz uskutečněn touto právnickou osobou do tuzemska, má nárok na vrácení zaplacené daně při dovozu zboží, pokud prokáže, že pořízené zboží bylo předmětem daně v členském státě, ve kterém je přeprava ukončena.

Dodání zboží z jiného členského státu je také přemístění zboží z daného státu do tuzemska osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která není plátcem, za účelem následného dodání zboží v tuzemsku pořizovateli.⁴⁴

⁴³ § 14 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

⁴⁴ § 16 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

2.3.5.4 Zjednodušený postup třístranného obchodu uvnitř Společenství

Třístranný obchod je obchodem, který uzavřou tři osoby registrované k dani ve třech různých členských státech a předmětem obchodu je dodání téhož zboží mezi těmito subjekty s tím, že zboží je odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do členského státu kupujícího.

Prodávajícím je osoba registrovaná k dani v členském státě, ze kterého je zboží odesláno nebo přepraveno přímo ke kupujícímu do členského státu, ve kterém je ukončení odeslání nebo přepravy zboží.

Kupujícím je registrovaná k dani v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží, která kupuje zboží od prostřední osoby.

Prostředním osobou je osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, než ve kterém jsou registrováni k dani prodávající a kupující, která pořizuje zboží od prodávajícího v členském státě kupujícího s cílem následného dodání zboží kupujícímu v tomto státě.

Při užití zjednodušeného postupu se nesmí prostřední osoba registrovat ve státě odeslání nebo přepravy zboží a uplatní osvobození od daně při pořízení zboží v tomto členském státě, za podmínek stanovených tímto státem.

Pořízení zboží z jiného členského státu prostřednictvím třístranného obchodu, který je uskutečněn prostřední osobou v tuzemsku, je osvobozeno od daně za splnění stanovených podmínek:

- 1) Pořízení zboží z jiného členského státu je uskutečněno prostřední osobou, která není plátcem ani osobou identifikovanou k dani, ale je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě.
- 2) Pořízení zboží z jiného členského státu je uskutečněno prostřední osobou za účelem následného dodání zboží v tuzemsku.
- 3) Zboží pořízené prostřední osobou je přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do tuzemska a je určeno pro kupujícího, pro kterého prostřední osoba uskutečňuje následné dodání zboží.
- 4) Kupující je plátcem daně nebo osoba identifikovaná k dani.
- 5) Kupující je povinen přiznat a zaplatit daň u dodání zboží uskutečněného prostřední osobou jako při pořízení zboží z jiného členského státu.

Prostřední osoba je povinna splnit výše uvedené podmínky pro uplatnění osvobození od daně při pořízení zboží z jiného členského státu uskutečněné v

tuzemsku, oznámit stejné daňové identifikační číslo prodávajícímu a uvést je na daňovém dokladu pro kupujícího a vystavit kupujícímu daňový doklad se sdělením, že se jedná o třístranný obchod.

Kupující je povinen oznámit prostřední osobě daňové identifikační číslo, které mu bylo přiděleno v tuzemsku a přiznat a zaplatit daň na základě daňového dokladu vystaveného prostřední osobou, stejně jako při pořízení zboží z jiného členského státu.⁴⁵

2.3.5.5 Zasílání zboží

Zasílání zboží představuje dodání zboží do jiného členského státu z tuzemska plátcem, jestliže je zboží dodáno osobě, pro kterou pořízení zboží z jiného členského státu není předmětem daně v tomto státě. Výjimkou je dodání nových dopravních prostředků nebo dodání zboží, které je spojeno s instalací či montáží a dodání plynu nebo elektřiny prostřednictvím distribuční soustavy. Zasílání zboží je rovněž dodání zboží z jiného členského státu do tuzemska osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, která není plátcem ani osobou identifikovanou k dani. V případě, že hodnota dodaného zboží od plátce, který dodává zboží do jiného členského státu, překročí limit stanovený daným státem, je ten povinen se v tomto státě registrovat k dani.⁴⁶

2.3.5.6 Pořízení nových dopravních prostředků uvnitř Společenství

Plátce, který dodává nový dopravní prostředek do jiného členského státu za úplatu osobě registrované k dani v jiném členském státě, uskutečňuje plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně.

Důležitým datem pro určení daně je den prvního uvedení do provozu, což je u nových dopravních prostředků, lodí a letadel rozumí den dodání výrobcem prvnímu kupujícímu či vlastníkově nebo první den, kdy je kupující či vlastník oprávněn s dopravním prostředkem nakládat. A to den, který nastane dříve, popřípadě také den, kdy byl dopravní prostředek použit pro předváděcí účely. U pozemních motorových vozidel se za první den uvedení do provozu považuje den, kdy bylo vozidlo registrováno k provozu ve státu výrobce nebo kdy tato povinnost registrace

⁴⁵ § 17 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

⁴⁶ § 18 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

nastala a to den, který nastal dříve. Pokud nevzniká povinnost registrace vozidla, je dnem uvedení do provozu den, kdy bylo vozidlo odvezeno kupujícím nebo vlastníkem nebo den, kdy jim bylo dodáno, popřípadě s ním mohou nakládat. U předváděcích vozů platí za den uvedení do provozu opět den, kdy je auto pro předváděcí účely poprvé použito. Pokud nelze den prvního užití stanovit na základě žádného z uvedených pravidel, je dnem uvedení do provozu den, kdy byl vystaven doklad o prodeji.

Plátce, kterému je dodán za úplatu nový dopravní prostředek od osoby registrované k dani v jiném členském státě, pořizuje zboží z jiného členského státu se všemi náležitostmi a povinnostmi z tohoto mu plynoucí.

Plátce, který dodává za úplatu nový dopravní prostředek do jiného členského státu osobě, která není v jiném členském státě k dani registrována, uskutečňuje plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet, pokud je tento dopravní prostředek skutečně přemístěn do jiného členského státu a prodávající spolu s pořizovatelem předloží místně příslušnému správci daně hlášení o dodání nového dopravního prostředku do jiného členského státu ve lhůtě pro podání daňového přiznání, ke kterému přiloží kopii daňového dokladu. Plátce toto plnění neuvádí do souhrnného hlášení.

Plátce, který naopak pořizuje za úplatu nový dopravní prostředek z jiného členského státu od osoby, která není registrována k dani v jiném členském státě, uskutečňuje rovněž pořízení zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně v tuzemsku a ke svému daňovému přiznání přiloží hlášení o pořízení nového dopravního prostředku a kopii daňového dokladu vystaveného dodavatelem.

Osoba neplátce, která příležitostně dodává nový dopravní prostředek, který je přemístěn do jiného členského státu se považuje za osobu oprávněnou uplatnit nárok na odpočet daně, kterou zaplatila při nabytí nového dopravního prostředku a to do výše daně, kterou by byl povinen odvést plátce, pokud by bylo toto plnění zdaniitelné v tuzemsku. Tato osoba uplatní nárok u svého místně příslušného správce daně v daňovém přiznání, ke kterému přiloží kopii daňového dokladu a spolu s hlášením o dodání nového dopravního prostředku předloží toto přiznání do 10 dnů ode dne dodání dopravního prostředku do jiného členského státu. Pokud nárok na odpočet neuplatní a ani na požádání správce daně neposkytne informace nutné ke správnému stanovení odpočtu, nemá nárok na odpočet.

Osoba neplátce, pořizující nový dopravní prostředek z jiného členského státu, který bude registrován k provozu v tuzemsku, je povinna předložit daňové přiznání spolu s kopií daňového dokladu a hlášením o pořízení nového dopravního prostředku do 10 dnů ode dne pořízení. Na základě přiznání správce daně vyměří daň, kterou je pořizující osoba povinna do 25 dnů zaplatit.

Osoba, která pořizuje nový dopravní prostředek z jiného státu Společenství, který bude registrován v registru silničních vozidel, může před podáním daňového přiznání podat hlášení o pořízení tohoto vozidla a zaplatit zálohu ve výši daně z pořízení nového dopravního prostředku, kterou vypořádá v následně podaném daňovém přiznání. K tomuto hlášení je povinna přiložit kopii daňového dokladu vystaveného dodavatelem. Zaplacení této zálohy správce daně na požádání potvrdí.⁴⁷

2.3.5.7 Dovoz zboží

Dovoz znamená vstup zboží z třetí země na území Evropského společenství. Za dovoz je považováno vrácení zboží, které je po předchozím umístění do svobodného pásma nebo svobodného skladu, který se nachází v tuzemsku vráceno zpět zahraničí.⁴⁸

2.3.6 Vznik daňové povinnosti

Daň na výstupu je povinen plátce přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud se jedná o plátce, který vede účetnictví, je povinen přiznat daň ke dni přijetí úplaty, pokud tento den nastane dříve, než den uskutečnění zdanitelného plnění. Daň je uváděná v přiznání za období, ve kterém vznikla povinnost ji přiznat.

Daňová povinnost vzniká:

- **U dodání zboží** dnem dodání, pokud je základem kupní smlouva nebo dnem převzetí v ostatních případech. V případech vydražení zboží ve veřejné dražbě je to den příklepu a u nájmu den vzniku práva užívat zboží nájemcem.
- **Při převodu nemovitosti** dnem předání nemovitosti nabyvateli do užívání, dnem doručení listiny, ve které je uvedené datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí nebo dnem zápisu změny vlastnického práva, podle toho, který den

⁴⁷ § 19 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

⁴⁸ § 20 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

nastane dříve. U převodu spojeného s nájmem dané nemovitosti vzniká zdanitelné plnění v okamžiku vzniku práva nájemce užívat nemovitost.

- **U služeb** dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu (s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře) a to ten den, který nastane dříve. Dnem vzniku zdanitelného plnění a tedy daňové povinnosti může být i den uvedený ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu nebo poskytnutí práva na využití.

- U plnění, které jsou uskutečněny na základě **smlouvy o dílo** dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části.

- **Při přepravě a distribuci plynu nebo elektřiny** dnem odečtu z měřicího zařízení, případně dnem zjištění skutečné spotřeby. Totéž se vztahuje na dodání tepla, chladu, vody, telekomunikačních služeb a odstranění odpadních vod.

- Při použití hmotného majetku nebo poskytnutí služby **pro účely nesouvisející s ekonomickou činností** plátce dnem využití majetku nebo služby. U majetku, který je vytvořen vlastní činností a plátce nemá nárok na odpočet daně, je zdanitelné plnění uskutečněno dnem použití tohoto majetku.

- **U majetkového vkladu** v nepeněžitě podobě dnem přechodu vlastnického práva (případně jiného práva k tomuto vkladu).

- Zdanitelná plnění, která probíhají **prostřednictvím prodejních automatů**, dnem, kdy plátce vyjme peníze nebo prostředky nahrazující peníze popřípadě jiným způsobem zjistí výši obrátu.

- **Při dodání zboží do jiného členského státu**, na které se nevztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet, je plátce povinen přiznat daň ke dni uskutečnění tohoto plnění nebo ke dni přijetí úplaty, podle toho, který den nastane dříve. U dodání zboží do jiného členského státu, na které se osvobození od daně s nárokem na odpočet vztahuje, vzniká povinnost přiznat toto plnění k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž se dodání zboží uskutečnilo.

- **Při dovozu** je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká propuštěním zboží do některého z celních režimů případně spotřebou nebo použitím zboží ve svobodném pásmu nebo svobodném skladu či porušením podmínek vyplývajících z dočasně uskladněného zboží.

- Povinnost přiznat daň při **poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko** vzniká dnem poskytnutí této služby nebo dnem přijetí úplaty a to opět ke dni, který nastane dříve. Toto se vztahuje také na dodání zboží s instalací nebo

montáží, dodání plynu nebo elektřiny prostřednictvím přepravní nebo distribuční soustavy s místem plnění mimo tuzemsko.

- **Při pořízení zboží z jiného členského státu** s místem plnění v tuzemsku vzniká plátcí nebo osobě identifikované k dani povinnost přiznat daň k patnáctému dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. Byl-li však daňový doklad vystaven před tímto datem, vzniká plátcí nebo osobě identifikované k dani povinnost přiznat daň k datu vystavení tohoto dokladu.

Dílčí plnění znamená zdanitelné plnění, které se podle smlouvy uskutečňuje ve sjednaném rozsahu a ve sjednaných lhůtách a nejedná se přitom o celkové plnění, tak jak jej definuje smlouva. Dílčí plnění je uskutečněno dnem uvedeným ve smlouvě.

U opakovaných plnění (plnění zbožím stejného druhu, které je navzájem zastupitelné nebo službou stejné povahy) je zdanitelné plnění uskutečněno nejpozději posledním dnem zdaňovacího období.⁴⁹

2.3.7 Daňové doklady

Daňovým dokladem je faktura nebo účtenka, které splňují náležitosti uvedené v § 26 až 35 zákona o dani z přidané hodnoty.

Daňový doklad je plátce povinen vystavit do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění nebo plnění osvobozeného od daně s nárokem na odpočet daně pro osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání nebo ode dne přijetí úplaty. Údaje o dani a základu daně musí být na dokladu uvedeny v české měně. Za správnost údajů uvedených na daňovém dokladu odpovídá plátce daně. Pokud je doklad vystaven v cizím jazyce, je plátce, který doklad vystavil, nebo osoba, který takový doklad přijala, povinna zajistit překlad dokladu do českého jazyka na žádost správce daně.

Daňové doklady rozhodné pro stanovení daně je plátce povinen uchovávat nejméně 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnila plnění. Po tuto dobu plátce odpovídá za věrohodnost původu dokladu, neporušitelnost obsahu a čitelnost údajů.

⁴⁹ § 21 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

Daňovými doklady jsou zejména běžný daňový doklad, zjednodušený daňový doklad, souhrnný daňový doklad, splátkový kalendář, doklad o zaplacení, opravný daňový doklad, daňový dobropis, daňový vrubopis nebo platební kalendář.

2.3.7.1 Běžný daňový doklad

Běžný daňový doklad musí obsahovat všechny podstatné náležitosti a údaje. Mezi ty základní patří obchodní firma nebo jméno a příjmení, sídlo nebo místo podnikání plátce, který uskutečňuje plnění spolu s jeho daňovým identifikačním číslem. Tytéž údaje musí být uvedeny o osobě, pro kterou je plnění uskutečněno a která je příjemcem dokladu. Dále musí být na dokladu uvedeno jeho evidenční číslo, datum vystavení, rozsah a předmět plnění, datum uskutečnění plnění nebo datum přijetí úplaty (datum, které nastane dříve), pokud se liší od data vystavení daňového dokladu, jednotkovou cenu bez daně (a případnou slevu, není-li v jednotkové ceně obsažena), základ daně, základní a snížená sazba daně nebo sdělení, že se jedná o plnění osvobozené od daně (spolu s odkazem na příslušné ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty) a výše daně zaokrouhlená na nejbližší měnovou jednotku nebo uvedenou v haléřích.

2.3.7.2 Zjednodušený daňový doklad

Zjednodušený daňový doklad musí obsahovat identifikační údaje o plátcí, který uskutečňuje plnění včetně jako daňového identifikačního čísla, číslo dokladu, rozsah a předmět plnění, datum uskutečnění zdanitelného plnění nebo datum přijetí úplaty, podle toho, který nastal dříve, základní nebo sníženou sazbu daně a částku, kterou má plátce získat za uskutečněné plnění celkem.

Tento zjednodušený doklad je možno vystavit jen tehdy, je-li výše zdanitelných plnění spolu s daní nejvýše 10 000 Kč. Plátce je povinen na požádání vystavit zjednodušený daňový doklad ihned při uskutečnění zdanitelného plnění nebo přijetí úplaty, pokud k němu dojde před uskutečněním plnění. Zjednodušený daňový doklad nelze vystavit v případě prodeje zboží, které je předmětem spotřební daně z lihu a tabákových výrobků za jiné než pevné ceny pro konečného spotřebitele.

2.3.7.3 Ostatní daňové doklady

Splátkový kalendář, který je součástí nájemní smlouvy nebo smlouvy o nájmu podniku, je daňovým dokladem, pokud obsahuje všechny náležitosti jako běžný daňový doklad.

Doklad o zaplacení je daňovým dokladem při hromadné přepravě osob. Tento doklad musí obsahovat obchodní firmu nebo jméno a příjmení, datum vystavení dokladu, sazbu daně (případně sdělení, že je plnění osvobozeno a odkaz na příslušný paragraf zákona) a částku, kterou plátce získal.

Platební kalendář, na němž je uveden rozpis plateb na předem stanovené období, je daňovým dokladem, jestliže osoba, pro niž je plnění uskutečňováno, provádí platby před uskutečněním zdanitelného plnění. Platební kalendář musí obsahovat stejné náležitosti jako běžný daňový doklad.

Pokud plátce uskutečňuje několik samostatných zdanitelných plnění, může vystavit souhrnný daňový doklad. Pokud se tak plátce rozhodne, je povinen tento doklad vystavit do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém se uskutečnilo první zdanitelné plnění, nebo byla přijata první úplata za plnění na dokladu uvedená. Údaje, které jsou pro všechna plnění společná, mohou být na dokladu uvedeny pouze jednou. Údaje o datu uskutečnění zdanitelného plnění, jednotkové ceně, základu daně, sazbě daně (případně osvobození) a výši daně musí být uvedena pro každé plnění zvlášť.

V případě, že je daňový doklad vystaven za skupinu, uvedenou se na něm údaje určující člena skupiny, který plnění uskutečňuje.⁵⁰

2.3.8 Základ daně

Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou jej uskutečnil, bez daně za toto zdanitelné plnění. V případě přijetí úplaty před uskutečněním plnění je základem daně částka přijaté plnění snížená o daň.

Základ daně zahrnuje také jiné daně, cla, dávky či poplatky, spotřební daň, daň z elektřiny, zemního plynu, pevných paliv a to podle právní úpravy těchto daní, dotace k ceně, vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě při uskutečnění plnění (např. náklady na balení, přepravu, pojištění či provize). Při poskytnutí služby je

⁵⁰ § 26 až 35 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

součástí základu daně i materiál, který přímo souvisí s poskytovanou službou. Při stavebních a montážních pracích spojených s výstavbou či opravou stavby to jsou i konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako součást montážních a stavebních prací zabudují nebo zamontují.

V případě, že nelze určit hodnotu plnění, například u využití hmotného majetku mimo rámec ekonomické činnosti, je základem daně cena obdobného plnění, za kterou by bylo možné zboží či službu pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. A pokud nelze takovou cenu určit, je jí výše celkových nákladů.

Základem daně ve zvláštních případech je cena obvyklá zjištěná k datu uskutečnění zdanitelného plnění. Zvláštní případy se vztahují na kapitálově či jinak spojené osoby. Kapitálově spojené osoby jsou osoby, u nichž výše podílu nebo hlasovacích práv představuje alespoň 25 %, jinak spojené osoby jsou osoby blízké, osoby, které jsou v pracovněprávním nebo obdobném vztahu k plátcem anebo osoby, které podnikají s plátcem společně na základě smlouvy o sdružení.

V případě osob, které jsou v pracovněprávním vztahu nebo obdobném vztahu k plátcem je ve schvalovacím procesu novela zákona, která by tuto skupinu osob z tohoto ustanovení vyňala.⁵¹

2.3.8.1 Oprava základu daně

Případnou opravu základu daně a tím i výše daně může plátcem provést při zrušení nebo vrácení celého nebo části plnění, při snížení základu daně na základě sjednaných podmínek, ke kterému dojde až po datu uskutečnění zdanitelného plnění, při vrácení spotřební daně, v případě, že byla úplata (ze které vznikla povinnost přiznat daň) použita na úhradu jiného plnění a také pokud nedojde k uskutečnění zdanitelného plnění, které je předmětem daně.

Pokud dojde k opravě základu a výše daně, je plátcem povinen vyhotovit daňový dobropis nebo vrubopis pro plátcem, pro kterého uskutečnil dané plnění. Tento daňový doklad musí být vystaven ke dni, kdy byla provedena oprava základu daně a údaje na něm musí být uvedeny v české měně.

Daňový dobropis je daňový doklad, který opravuje výši daně směrem dolů a to v případech zrušení nebo vrácení plnění nebo při vrácení spotřební daně nebo v případě, kdy je plátcem povinen opravit výši daně, pokud dojde k vrácení úplaty, u

⁵¹ § 36 a 36a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

níž vznikla povinnost přiznat daň a jestliže se plnění neuskutečnilo. Tento doklad musí mimo základní údaje, které obsahuje běžný daňový doklad, obsahovat evidenční číslo původního dokladu a rozdíl mezi opraveným a původním základem daně.

Daňový vrubopis se použije v případech zvýšení základu daně, ke kterému dojde po datu uskutečnění zdanitelného plnění. Na tomto dokladu musí být uvedeno rovněž evidenční číslo původního dokladu a rozdíl mezi opraveným a původním základem daně za plnění a tomu odpovídající daň.⁵²

2.3.9 Sazby daně

Základní sazba daně z přidané hodnoty je od 1. 1. 2010 stanovena na 20 % z hodnoty plnění a snížená sazba je 10 %. Zboží je zdaňováno základní sazbou daně vyjma toho, které je vyjmenováno v příloze č. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a tepla a chladu. V příloze jsou uvedeny např. potraviny včetně nápojů (vyjma alkoholických), krmiva pro zvířata, výrobky obvykle používané k přípravě potravin, voda, léky, dětské pleny a autosedačky, knihy, noviny a časopisy (pokud reklama nepřesahuje 50 % plochy), zdravotnické prostředky, potřeby pro handicapované osoby, palivové dřevo atd.

Služby jsou rovněž zdaňovány základní sazbou, Příloha číslo 2 zákona o dani z přidané hodnoty vymezuje ty služby, které podléhají nižší sazbě daně, jako např. ubytovací služby, hromadná doprava, sociální a zdravotní péče, vstupné na koncerty a jiné kulturní a sportovní události, pohřebnictví atd.

U staveb pro sociální bydlení může být použita snížená sazba daně. Toto se týká všech stavebních a montážních prací se stavbou souvisejících a také těch, které mění stavbu na stavbu pro sociální bydlení. Sociálním bydlením může být byt s celkovou podlahovou plochou do 120 m², rodinný dům (celková podlahová plocha do 350 m²) nebo bytový dům, v němž nesmí být jiné než sociální byty, a dále zařízení sociálních služeb, školská zařízení, domovy péče i speciální lůžková zařízení hospicového typu.

U stavebních a montážních prací, které jsou spojeny se změnou dokončené stavby, je uplatňována rovněž snížená sazba daně. Toto platí do konce roku 2010,

⁵² § 42 zákona č. 235/2006 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

pokud nebude schválena novela zákona o dani přidané hodnoty, bude i těchto prací od 1. 1. 2011 uplatňována základní sazba daně.⁵³

2.3.10 Výpočet daně

Daň se vypočte jako součin úplaty za zdanitelné plnění a koeficientu, který se vypočítá jako podíl sazby daně a čísla 100. Pokud je cena včetně daně, výpočet se provede s koeficientem, v jehož čitateli je sazba daně a ve jmenovateli sazba daně zvýšená o 100. Koeficient je zaokrouhlený na 4 desetinná místa a pro aktuální základní sazbu daně činí 0,1667 a pro sníženou sazbu daně 0,0909.⁵⁴

2.3.10.1 Oprava výše daně

Samotná výše daně může být opravena v případě, že byla stanovena jinak, než jak stanoví zákon. Poté je plátce nebo osoba identifikovaná k dani oprávněna provést opravu v daňovém přiznání za období, ve kterém byl doručen opravný daňový doklad. Oprava výše daně je samostatným plněním, které se považuje za uskutečněné ve zdaňovacím období, ve kterém byl opravný doklad doručen plátcí nebo osobě identifikované k dani, pro kterou se plnění uskutečnilo. U opravy se uplatní sazba daně platná ke dni uskutečnění původního plnění. Tuto opravu lze provést nejpozději do tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém se opravované plnění uskutečnilo.

Opravný daňový doklad obsahuje náležitosti odpovídající původně vystaveného dokladu. Musí také obsahovat číslo původního dokladu. Dále tento doklad obsahuje základ daně původního dokladu s kladným znaménkem, příslušnou sazbu daně a výši daně.⁵⁵

2.3.11 Osvobození od daně

2.3.11.1 Osvobození bez nároku na odpočet daně

Plátce, který uskutečňuje plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, je povinen tato plnění přiznat ke dni jejich uskutečnění nebo ke dni přijetí úplaty. Rovněž je povinen je uvést do daňového přiznání za období, ve kterém vznikla povinnost tato plnění přiznat.

⁵³ § 47 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

⁵⁴ § 37 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

⁵⁵ § 49 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

Mezi takto osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně patří poštovní služby, služby rozhlasové a televizní vysílání, finanční a pojišťovací činnosti, převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, výchova a vzdělávání, zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc, provozování loterií a jiných podobných her, poskytnutí služby jako protihodnoty členského příspěvku u politických stran, církví, náboženských společností, občanských sdružení, profesních komor, aj., pokud není narušena hospodářská soutěž.⁵⁶

2.3.11.2 Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně

Tzv. nulovou sazbou daně jsou zdaňována plnění spojená zejména s vnitroeurospáským a mezinárodním obchodem: dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží, přeprava osob, dovoz zboží i v osobních zavazadlech cestujících nebo členů posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícími.⁵⁷

2.3.12 Odpočet daně

Nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro své ekonomické činnosti. Tento nárok vzniká dnem vzniku povinnosti přiznat daň na výstupu. Plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně svou ekonomickou činnost. Pokud použije přijatá plnění jednak pro účely své ekonomické činnosti, tak pro účely, které s ní nesouvisí, má nárok na odpočet v poměrné výši odpovídající rozsahu, v jakém bylo plnění použito pro ekonomickou činnost.

Nárok na odpočet, který plátce prokáže daňovým dokladem, lze uplatnit nejdříve za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění. Tento nárok nelze uplatnit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok poprvé uplatněn. Po této lhůtě může plátce uplatnit nárok na odpočet daně pouze u těch plnění, u kterých při jejich přijetí přiznal daň. Daňový doklad, kterým plátce prokazuje nárok na odpočet daně, musí mít všechny podstatné náležitosti běžného daňového dokladu.

⁵⁶ § 51 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

⁵⁷ § 63 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

Plátce může uplatnit nárok na odpočet daně při změně režimu u zboží a služeb pořízených za posledních 12 měsíců před datem registrace (uvedené na rozhodnutí o registraci), pokud představují obchodní majetek plátce. Podmínkou uplatnění nároku jsou daňové doklady nebo doklady plátce, které obsahují částku za zdanitelné plnění včetně daně.

Při zrušení registrace je plátce povinen snížit uplatněný nárok na odpočet daně u majetku, který je obchodním majetkem k datu zrušení registrace.

Plátce nemá nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, která jsou použita k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně a také u přijatých plnění použitých pro reprezentaci, která není uznatelná jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů.⁵⁸

2.3.12.1 Krácení odpočtu

Pokud je plátce povinen krátit odpočet daně, poměrná část nároku na odpočet se vypočte jako součin daně na vstupu u krácených plnění za dané období a koeficientu, který je dán podílem, jehož čitatelem je součet částek bez daně za veškerá uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně a ve jmenovateli celkový součet hodnot v čitateli a součet hodnot veškerých plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet. Vypočtený koeficient se zaokrouhlí na dvě desetinná místa nahoru.

Do výpočtu se nezapočítává prodej hmotného majetku, odpisovaného nehmotného majetku, pozemků, pokud je tento majetek využíván pro ekonomickou činnost a také finanční služby a převod nebo nájem pozemků, staveb či bytů, pokud je tato činnost pouze doplňkovou činností plátce uskutečňovanou příležitostně.

Ve zdaňovacím období běžného roku provede plátce krácení odpočtu daně koeficientem vypočteným z údajů předcházejícího roku při vypořádání odpočtu daně, tzv. zálohový koeficient. Pokud nejsou údaje k dispozici, stanoví se výše koeficientu odhadem.

Po skončení kalendářního roku uskuteční plátce vypořádání nároku na odpočet daně u krácených plnění za všechna plnění příslušného kalendářního roku, které uvede do daňového přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku. Toto vypořádání se vypočte jako rozdíl mezi vypočteným nárokem na odpočet daně

⁵⁸ § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

u krácených plnění z údajů za celé období a součtem uplatněných nároků na odpočet u krácených plnění v jednotlivých zdaňovacích obdobích, které jsou zahrnuty do vypořádání. Nárok je součtem daně na vstupu za tato krácená plnění za celé období vynásobený koeficientem, který je vypočten ze skutečných údajů za celé vypořádací období, tzv. vypořádací koeficient.⁵⁹

2.3.13 Zvláštní režimy

Účelem zvláštního režimu je zjednodušení výběru daně a snížení administrativní náročnosti pro vybrané skupiny plátců.

Zvláštní režimy se vztahují na elektronicky poskytované služby, cestovní služby, obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi, na investiční zlato a na dodání zlata.

2.3.13.1 Zvláštní režim pro elektronicky poskytované služby

Zvláštní režim pro elektronicky poskytované služby se vztahuje na zahraniční osoby povinné k dani, které nemají na území Společenství provozovnu a které nejsou v tuzemsku ani v jiném členském státě osobou povinnou přiznat a zaplatit daň. Tyto osoby se stávají evidovanými osobami a mohou využít zvláštního režimu, pokud jimi poskytovaná služba je poskytována elektronicky osobě, která není osobou povinnou k dani a má sídlo nebo místo pobytu na území Společenství.

Pokud si evidovaná osoba vybere jako stát identifikace tuzemsko, je povinna oznámit zahájení, zrušení či změny činnosti Finančnímu úřadu Brno I a je rovněž povinna tomuto úřadu podávat elektronicky hlášení o dani za každé kalendářní čtvrtletí nejpozději do 20 dnů po jeho skončení a zaplatit daň v eurech ve výši daně podle podaného hlášení.⁶⁰

2.3.13.2 Zvláštní režim pro cestovní službu

Zvláštní režim pro cestovní službu je povinen použít poskytovatel cestovní služby, který jedná se zákazníkem vlastním jménem. Základem daně je v tomto případě přírůžka poskytovatele cestovní služby snížená o daň z přírůžky. Přírůžka se stanoví jako rozdíl mezi celkovou peněžní částkou, kterou obdržel plátců od zákazníka a součtem částek, které plátců uhradil za jednotlivé služby cestovního

⁵⁹ § 76 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

⁶⁰ § 88 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

ruchu a zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani, které jsou přímo zahrnuté do poskytnuté služby. Při poskytnutí cestovní služby je místem plnění určeno sídlem nebo místem podnikání osoby poskytující službu.⁶¹

2.3.13.3 Zvláštní režim pro obchodníky povinné k dani

Obchodníci s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi mohou využít zvláštního režimu, pokud je jim dané zboží dodáno v rámci obchodování na území Společenství osobou, která není plátcem ani osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, plátcem, pro kterého je toto plnění osvobozeno od daně nebo jiným obchodníkem, pokud při dodání použil zvláštní režim. Základem daně je v takovém případě přírážka snížená o daň. Přírážka je rozdíl mezi prodejní cenou a pořizovací cenou zboží. Pokud je rozdíl záporný, je základ daně nula. Nepřesahuje-li pořizovací cena zboží 1 000 Kč, je možné přírážku stanovit za celé zdaňovací období.⁶²

2.3.14 Správa daně

Správu daně z přidané hodnoty vykonává místně příslušný správce daně. Místní příslušnost je určena zákonem o správě daní a poplatků, který říká, že místní příslušnost se u právnické osoby řídí místem jejího sídla v ČR a u fyzické osoby bydlištěm nebo místem, kde se obvykle zdržuje.⁶³ V případě skupiny se místní příslušnost vztahuje k sídlu, místu podnikání nebo provozovně zastupujícího člena skupiny.

Při dovozu a vývozu zboží je správcem daně příslušný celní orgán a řídí se příslušnými celními předpisy.⁶⁴

2.3.14.1 Zdaňovací období

Zdaňovací období je pro plátce s obratem do 10 000 000 Kč za předchozí kalendářní rok čtvrtletní. Pokud plátce za předchozí období dosáhl obratu 10 000 000 Kč, je zdaňovacím obdobím měsíc.

⁶¹ § 89 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

⁶² § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

⁶³ § 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

⁶⁴ § 93 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

Plátce, jehož obrat činí alespoň 2 000 000 Kč a jeho zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, si může zvolit měsíční zdaňovací období. Tuto změnu musí nahlásit správci daně nejpozději 31. ledna daného roku.

Pro osoby identifikované k dani je zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí. Totéž platí pro plátce, který v České republice nemá sídlo, místo podnikání ani provozovnu.

Zdaňovacím obdobím skupiny je vždy kalendářní měsíc.⁶⁵

2.3.14.2 Daňové přiznání a splatnost daně

Daňové přiznání se podává do 25. dne po skončení zdaňovacího období na tiskopise vydaném Ministerstvem financí. Daň je splatná v termínu pro podání daňového přiznání.

Osoby, které nejsou plátcí daně a vznikla jim povinnost přiznat a zaplatit daň, podají daňové přiznání do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém byl vystaven doklad a na něm uvedená daň. Ve stejném termínu je daň splatná.⁶⁶

2.3.14.3 Souhrnné hlášení

Plátce má povinnost podat souhrnné hlášení, pokud uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, přemístil obchodní majetek do jiného členského státu, dodal zboží kupujícímu v rámci zjednodušeného postupu třístranného obchodu nebo poskytl služby s místem plnění v jiném členském státě (vyjma služeb osvobozených od daně), pokud je povinen přiznat a zaplatit daň příjemce této služby nebo pořizovatel zboží.

Souhrnné hlášení se podává formou datové zprávy, která je opatřena uznávaným elektronickým podpisem, ve formátu, struktuře a údaji stanovenými správcem daně. Hodnota zboží a služeb je uváděna v české měně. Toto hlášení je podáváno za každý kalendářní měsíc do 25 dnů po jeho skončení. Pokud však plátce pouze poskytuje služby s místem plnění v jiném členském státě, podává souhrnné hlášení současně s daňovým přiznáním.⁶⁷

⁶⁵ § 99 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

⁶⁶ § 101 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

⁶⁷ § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

3 Praktická aplikace

3.1 Dopady změn na daňovou povinnost firmy v letech 2009 a 2010

Fiktivní firma ABC, s.r.o. sídlí v Ostravě a zabývá se zejména výrobní a stavební činností. Je plátcem daně z přidané hodnoty registrovaným v České republice a nemá zřízenou žádnou provozovnu. Daňové přiznání podává čtvrtletně. Žádné zboží či služby této firmy nepodléhají snížené sazbě daně.

V období leden až březen daného roku uskutečnila následující plnění:

- Uskutečněná plnění:
 - a) Dodání zboží do Polska neplátcí, cena bez daně 50.000,- Kč,
 - b) Poskytnutí skladovacích služeb osobě povinné k dani z Německa, cena bez daně 40.000,- Kč,
 - c) Vývoz zboží do Ruska, cena bez daně 200.000,- Kč,
 - d) Dlouhodobý nájem dopravního prostředku plátcí z Polska, cena bez daně 40.000,- Kč,
 - e) Stavební dozor v Polsku, cena bez daně 5.000,- Kč,
 - f) Přeprava zboží pro osobu nepovinnou k dani z Německa, cena bez daně 15.000,- Kč,
 - g) Přeprava zboží pro plátce ze Slovenska, cena bez daně 35.000,- Kč.
- Přijatá plnění:
 - h) Pořízení materiálu z Francie, cena bez daně 150.000,- Kč,
 - i) Dovoz zboží z Ruska, cena bez daně 120.000,- Kč,
 - j) Reklamní služby (plátce ze Slovenska), cena bez daně 50.000,- Kč,
 - k) Krátkodobý nájem dopravního prostředku (plátcem z Polska), cena bez daně 40.000,- Kč,
 - l) Stravovací služby plátcem ze Slovenska, cena bez daně 10.000,- Kč,

3.1.1 Uskutečněná plnění

a) Dodání zboží do Polska, cena bez daně 50.000,- Kč

Zboží je do Polska přepraveno firmou ABC, s.r.o. její vlastní nákladní dopravou. Při výrobě tohoto zboží použila firma materiál dodaný v roce 2009 v ceně

20.000,- Kč, u kterého uplatní nárok na odpočet daně v plné výši, tj. 3.800,- Kč (19 % sazba daně)

▪ Rok 2009

Dle § 7 odst. 2 zákona o DPH platného v tomto roce bude místem plnění tuzemsko – tedy místo, kde byla zahájena přeprava. Firma ABC tedy toto dodání zboží zatíží 19 % sazbou daně a tuto daň uvede v daňovém přiznání za první čtvrtletí roku 2009, spolu s nárokem na odpočet daně z použitého materiálu v hodnotě 20.000, tj. 3.800,- (§ 76 odst. 2 písm. a). Polský odběratel zaplatí cenu včetně daně, tj. 59.500,- Kč.

▪ Rok 2010

Postup je stejný jako v předchozích letech, pouze se zvýšila sazba daně na 20 %, což znamená, že cena včetně daně bude nyní 60.000,- Kč a daň odvedená za toto plnění je 10.000,- Kč. Výše nároku na odpočet daně z použitého materiálu je 3.800,- Kč (19 % z 20.000,- Kč, materiál pořízen v roce 2009)

	Rok 2009 (cena 59.500,- Kč)		Rok 2010 (cena 60.000,- Kč)	
	Cena bez daně	DPH	Cena bez daně	DPH
Daňová povinnost	50.000,-	9.500,-	50.000,-	10.000,-
Nárok na odpočet daně		3.800,-		3.800,-
Výsledná daňová povinnost		5.700,-		6.200,-

b) Poskytnutí skladovacích služeb osobě povinné k dani z Německa, cena bez daně 40.000,- Kč

Firma ABC, s.r.o. poskytla německému plátcí daně možnost uskladnit v jejím skladu nadbytečné zásoby materiálu. Dohodnutá cena činí 40.000,- Kč bez DPH.

▪ Rok 2009

Tato služba není v zákoně o dani z přidané hodnoty upravena zvláštním pravidlem, proto se na ni vztahuje obecné určení místa plnění. Tato úprava je uvedena v § 9 odst. 1 zákona o DPH ve znění platném v roce 2009. Místem plnění a tedy i zdanění je tuzemsko, tedy místo, kde má poskytovatel služby sídlo či

místo podnikání. Na faktuře bude tedy uvedena cena včetně daně, tedy 47.600,- Kč a daňová povinnost české firmy je 7.600,- Kč bude uvedena v daňovém přiznání za první čtvrtletí roku 2008.

▪ Rok 2010

V tomto roce došlo ke změně znění § 9 zákona o DPH. Základní pravidlo určení místa plnění u služeb nyní říká, že je služba zdaněna tam, kde má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu příjemce služby (tzv. mechanismus reverse charge – přenesení daňové povinnosti). V tomto příkladu to znamená, že skladovací služba bude zdaněna v Německu, kde sídlí příjemce služby. Vzhledem k tomu, že poskytoval služby, firma ABC, s.r.o., není v Německu usazen, musí zdanění provést německý odběratel. Česká firma vystaví fakturu na částku 40.000,- Kč, německý plátce si z této částky vypočte daň podle německých pravidel a odvede ji v Německu.

	Rok 2009 (cena 47.600,- Kč)		Rok 2010 (cena 40.000,- Kč)	
	Cena bez daně	DPH	Cena bez daně	DPH
Daňová povinnost	40.000,-	7.600,-		
Nárok na odpočet daně		0,-		
Výsledná daňová povinnost		7.600,-		0,-

c) Vývoz zboží do Ruska, cena bez daně 200.000,- Kč

Firma ABC vyvezla zboží do Ruska vlastní dopravou, na vývozním daňovém dokladu má potvrzení celního úřadu České republiky o tom, že zboží je zařazeno do celního režimu vývoz. Toto potvrzení je vydáno na základě ověření u výstupního celního úřadu členského státu, že zboží opustilo území Unie a vstoupilo do třetí země. V tomto případě, dle § 66 zákona o DPH, je zboží od daně osvobozeno a české firmě tedy nevzniká žádná daňová povinnost. Úprava vývozu zboží neprošla v letech 2009 a 2010 žádnými legislativními změnami.

d) Dlouhodobý nájem dopravního prostředku plátcí z Polska, cena bez daně 40.000,- Kč

Firma ABC pronajala svůj nevyužitý kamión plátcí z Polska na dva měsíce.

▪ Rok 2009

Dle ustanovení § 9 odst. 1 zákona o DPH platného v roce 2009 je nájem dopravního prostředku zdaněn dle základního pravidla určení místa plnění, tedy v místě usazení poskytovatele této služby. Dle § 10 odst. 6 lze sice na nájem movitých věcí uplatnit mechanismus reverse charge (zdanění v místě sídla příjemce služby), ale z movitých věcí jsou vyňaty všechny druhy prostředků pro dopravu (tedy nejen vozidla, ale i návěsy či kontejnery). V případě příkladu tedy bude služba zdaněna v České republice, firma ABC tedy uvede na faktuře částku včetně daně, tedy 47.600,- Kč a daň odvede ve svém daňovém přiznání.

▪ Rok 2010

Změnou právní úpravy se v tomto roce nájem rozčleňuje dle doby jeho trvání na krátkodobý a dlouhodobý. Krátkodobým nájmem se rozumí nepřetržité držení nebo užívání dopravního prostředku po dobu nepřesahující 30 dní (u lodí 90 dní). Toto ustanovení § 10d zákona se nyní vztahuje pouze na dopravní prostředky, nikoliv na všechny druhy prostředků pro dopravu. Dopravní prostředek je definován v § 4 odst. 3 zákona o DPH v platném znění jako vozidlo nebo jiný prostředek anebo zařízení, určené k přepravě osob nebo zboží z jednoho místa na jiné a obvykle užívané k uskutečnění přepravní služby.

V tomto modelovém příkladě je délka trvání 2 měsíce, tedy více než 30 dní, proto se jedná o dlouhodobý pronájem, který je zdaňován dle § 9 odst. 1 zákona o DPH v místě sídla příjemce služby, tedy v Polsku. Česká firma tedy vyfakturuje částku- bez daně a polský plátcí je povinen daň dopočítat a odvést dle předpisů platných v Polsku.

	Rok 2009 (cena 47.600,- Kč)		Rok 2010 (cena 40.000,- Kč)	
	Cena bez daně	DPH	Cena bez daně	DPH
Daňová povinnost	40.000,-	7.600,-		

Nárok na odpočet daně		0,-		
Výsledná daňová povinnost		7.600,-		0,-

e) Stavební dozor v Polsku, cena bez daně 5.000,- Kč

Firma ABC, s.r.o. byla požádána o dohled nad komplikovanou stavbou v Polsku.

▪ Rok 2009

Tato služba je upravena v § 10 odst. 1 zákona o DPH jako služba vztahující se k nemovitosti a jako taková je zdaněna v místě, kde se nemovitost nachází. V tomto případě se jedná o Polsko, služba tedy bude zdaněna polským příjemcem této služby a česká firma vyfakturuje částku bez daně.

▪ Rok 2010

V tomto roce nedošlo k žádné zásadní změně, pouze se služby vztahující k nemovitostem vyčlenily do samostatného § 10. Místo plnění ani osoba, která službu daní, se nemění.

f) Přeprava zboží pro osobu nepovinnou k dani, cena bez daně 15.000,- Kč

Přeprava byla zahájena v České republice.

▪ Rok 2009

Tato služba je upravena v § 10 odst. 2, který říká, že místem plnění při přepravě zboží mezi členskými státy je místo zahájení přepravy. Přeprava byla zahájena v České republice, zdaňovat se tedy bude zde a český plátců nebude mít u této služby nárok na odpočet daně, neboť je tato služba poskytnuta osobě nepovinné k dani.

▪ Rok 2010

Služba poskytnuta osobě nepovinné k dani je upravena § 10f zákona platného v roce 2010. Místem plnění je opět místo, kde byla přeprava mezi státy zahájena. Opět tedy česká firma zdaní poskytnutou službu základní sazbou daně, která pro rok 2010 činí 20 %, výše daně bude tedy 3.000,- Kč a cena včetně daně 18.000,- Kč.

	Rok 2009 (cena 17.850,- Kč)		Rok 2010 (cena 18.000,- Kč)	
	Cena bez daně	DPH	Cena bez daně	DPH
Daňová povinnost	15.000,-	2.850,-	15.000,-	3.000,-
Nárok na odpočet daně		0,-		0,-
Výsledná daňová povinnost		2.850,-		3.000,-

g) Přeprava zboží pro plátce ze Slovenska, cena bez daně 35.000,- Kč

Jedná se o přepravu zboží z Rakouska do Belgie.

▪ Rok 2009

Poskytnutí přepravní služby je upraveno v § 10 odst. 2 zákona o DPH ve znění platném pro rok 2009. Zde je uvedeno, že místem plnění je místo, kde je přeprava zboží mezi členskými státy zahájena, to by znamenalo, že místo plnění je v Rakousku. Ale určení místa plnění se může také řídit podle osoby registrované k dani, která poskytla své daňové identifikační číslo pro účely poskytnutí této služby. V takovém případě je místo plnění v členském státě, který toto daňové identifikační číslo vydal. V tomto případě se tedy jedná o Slovensko. Službu tedy zdaní slovenský plátce podle slovenských pravidel na základě faktury od české firmy, kde je uvedena cena bez DPH.

▪ Rok 2010

V roce 2010 se přepravní služby zařadily do základního pravidla určení místa plnění, tak jak je definován § 9 odst. 1 zákona o DPH. To znamená, že služba je zdaněna v místě sídla příjemce, tedy na Slovensku a český plátce vyfakturuje cenu bez daně.

3.1.2 Přijatá plnění

h) Pořízení materiálu z Francie, cena bez daně 150.000,- Kč

Místem plnění při dovozu zboží z jiného členského státu je, dle § 11 odst. 1 zákona o DPH, místo, kde se zboží nachází po ukončení přepravy. Z tohoto ustanovení vyplývá, že místem plnění je Česká republika a daňová povinnost je na

straně českého subjektu, který z ceny zboží odvede daň ve výši 19 % pro rok 2009 a 20 % pro rok 2010, tedy 28.500,- respektive 30.000,- Kč. Dle § 73 odst. 6 zákona o DPH v platném znění roku 2009 si firma ABC může uplatnit nárok na odpočet daně, protože jí při tomto pořízení vznikla povinnost přiznat daň.

	Rok 2009 (cena 178.500,- Kč)		Rok 2010 (cena 180.000,- Kč)	
	Cena bez daně	DPH	Cena bez daně	DPH
Daňová povinnost	150.000,-	28.500,-	150.000,-	30.000,-
Nárok na odpočet daně		28.500,-		30.000,-
Výsledná daňová povinnost		0,-		0,-

i) Dovoz zboží z Ruska, cena bez daně 120.000,- Kč

Dodávka zboží vstoupila na území Unie v Polsku v režimu tranzit a do režimu volný oběh bylo toto zboží propuštěno v České republice.

Místem plnění je v tomto případě Polsko, neboť dle § 12 zákona o DPH je místem plnění při dovozu zboží území toho státu, na kterém došlo ke vstupu zboží na území Unie. Nicméně daňová povinnost vznikla až v České republice a to tím, že zboží bylo propuštěno do režimu volný oběh, čímž bylo uskutečněno zdanitelné plnění, tak jak je definováno v § 23 zákona o DPH. Firma ABC je povinna dodávku zboží zdanit dle českých pravidel a zohlednit v základu daně také případné clo, které by bylo na toto zboží uvaleno. V tomto modelovém příkladě není se clem počítáno, takže daňová povinnost v roce 2009 je 22.800,- Kč a v roce 2010 24.000,- Kč. Nárok na odpočet daně je upraven v § 73 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, ve kterém je podmíněn vznikem daňové povinnosti dle § 23 tohoto zákona. Firma tuto podmínku splňuje, a proto si může uplatnit nárok na odpočet daně při dovozu.

	Rok 2009 (cena 142.800,- Kč)		Rok 2010 (cena 144.000,- Kč)	
	Cena bez daně	DPH	Cena bez daně	DPH
Daňová povinnost	120.000,-	22.800,-	120.000,-	24.000,-
Nárok na odpočet daně		22.800,-		24.000,-
Výsledná daňová povinnost		0,-		0,-

j) Reklamní služby (plátce ze Slovenska), cena bez daně 50.000,- Kč

▪ Rok 2009

Reklamní služby jsou uvedeny ve výčtu služeb, u kterých lze uplatnit mechanismus reverse charge (§ 10 odst. 6 zákona o DPH), což znamená, že plátcem je česká firma, které jsou reklamní služby poskytnuty. Faktura obsahuje částku bez daně, tuto je povinna firma ABC, s.r.o. dopočítat a odvést v České republice, z částky 50.000,- Kč se bude v roce 2009 jednat o částku 9.500,- Kč. Zároveň ji vzniká nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 6 zákona o DPH.

▪ Rok 2010

Reklamní služby byly přerazeny do základního pravidla, což znamená, že je na ně i nadále uplatňován mechanismus reverse charge a službu i v tomto případě zdaní česká firma. Změní se pouze sazba daně a to na 20 %, daň tedy bude ve výši 10.000,- Kč.

	Rok 2009 (cena 59.500,- Kč)		Rok 2010 (cena 60.000,- Kč)	
	Cena bez daně	DPH	Cena bez daně	DPH
Daňová povinnost	50.000,-	9.500,-	50.000,-	10.000,-
Nárok na odpočet daně		9.500,-		10.000,-
Výsledná daňová povinnost		0,-		0,-

k) Krátkodobý nájem dopravního prostředku (od plátce z Polska), cena bez daně 40.000,- Kč

Dopravní prostředek byl k užívání předán v České republice.

Rok 2009

Jak již bylo zmíněno u dlouhodobého nájmu dopravního prostředku, je tato problematika upravena v § 9 odst. 1 zákona o DPH platného v roce 2009, který uvádí, že je toto plnění zdaněno ve státě, kde sídlí poskytovatel služby, v tomto případě je tedy místo plnění v Polsku a českému plátcí daňová povinnost nevzniká, zaplatí ovšem částku včetně daně a může poté požádat v Polsku o vrácení daně (§ 82 zákona o DPH).

▪ Rok 2010

Dle § 10d zákona o DPH platného v roce 2010 je místem plnění při krátkodobém pronájmu místo, kde je dopravní prostředek skutečně předán zákazníkovi k užívání. V tomto případě došlo k předání dopravního prostředku v České republice, čímž byla daňová povinnost přesunuta na českého plátce, který tak musí z vyfakturované částky vypočítat a odvést daň ve výši 20 %, tj. 7.600,- Kč. Současně mu vzniká nárok na odpočet daně dle § 73 odst. 6 zákona o DPH.

	Rok 2009 (cena 47.600,- Kč)		Rok 2010 (cena 48.000,- Kč)	
	Cena bez daně	DPH	Cena bez daně	DPH
Daňová povinnost			40.000,-	8.000,-
Nárok na odpočet daně				8.000,-
Výsledná daňová povinnost		0,-		0,-

l) Stravovací služby plátcem ze Slovenska, cena bez daně 10.000,- Kč

Firma pořádá prezentaci svých výrobků a pro své obchodní partnery nechala připravit pohoštění od cateringové firmy.

▪ Rok 2009

Stravovací služby jsou zařazeny mezi služby, jejichž místo plnění je určeno dle § 9 odst. 1 zákona o DPH platného v roce 2009. Jsou tedy zdaněny v místě, kde má sídlo či místo podnikání poskytovatel služby. V tomto případě je místem plnění Slovensko a česká firma zaplatí cenu včetně slovenské daně, která v roce 2009 byla ve výši 19 %, tj. 11.900,- Kč. S ohledem na § 75 odst. 3 nemá plátce v tomto případě nárok na odpočet daně, neboť ten nelze uplatnit u plnění použitých pro reprezentaci.

▪ Rok 2010

Stravovací služby jsou upraveny v § 10c zákona o DPH v platném znění roku 2010, který určuje jako místo plnění místo skutečného poskytnutí služby. V tomto konkrétním případě by bylo místo plnění v tuzemsku a česká firma by byla povinna službu zdanit podle faktury vystavené slovenským plátcem. Dle § 75 odst. 2 zákona nemá firma nárok na odpočet daně – výdaje na reprezentaci nelze uznat jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

	Rok 2009 (cena 11.900,- Kč)		Rok 2010 (cena 12.000,- Kč)	
	Cena bez daně	DPH	Cena bez daně	DPH
Daňová povinnost			10.000,-	2.000,-
Nárok na odpočet daně				0,-
Výsledná daňová povinnost		0,-		2.000,-

3.1.3 Shrnutí

Daňová povinnost firmy ABC

Uskutečněná plnění	2009		2010	
Daňová povinnost	a)	9.500,-	a)	10.000,-
	b)	7.600,-	b)	3.000,-
	c)	7.600,-		
	f)	2.850,-		
Nárok na odpočet daně	a)	3.800,-	a)	3.800,-
Výsledná daňová povinnost		23.750,-		9.200,-
Přijatá plnění	2009		2010	
Daňová povinnost	h)	28.500,-	h)	30.000,-
	i)	22.800,-	i)	24.000,-
	j)	9.500,-	j)	10.000,-
			k)	8.000,-
			l)	2.000,-
Nárok na odpočet daně	h)	28.500,-	h)	30.000,-
	i)	22.800,-	i)	24.000,-

	j)	9.500,-	j)	10.000,-
			k)	8.000,-
Výsledná daňová povinnost		0,-		2.000,-
Celková daňová povinnost		23.750,-		11.200,-

Z tabulky vyplývá, že se daňová povinnost českého plátce daně snížila mezi lety 2009 a 2010 o 12.550,- Kč a to i přes to, že v České republice došlo ke zvýšení základní sazby daně o jeden procentní bod. Hlavním důvodem tohoto snížení daňové povinnosti je skutečnost, že v roce 2010 vstoupila v platnost směrnice 2008/8/ES, kterou došlo k úpravě zdanění u služeb, když tato povinnost byla z větší části přesunuta do státu příjemce služby, který tuto službu zdaní a zároveň má možnost uplatnit odpočet daně, čímž se pro něj toto plnění stává daňově neutrální a neovlivní jeho daňovou povinnost.

Při poskytnutí služeb osobě nepovinné k dani však daňová povinnost zůstává na plátcí, v opačném případě by totiž službu zdaňovala osoba nepovinná k dani a byla by nutná její registrace (výjimkou je pořízení nového dopravního prostředku, které daní i tato osoba).

Jak již bylo uvedeno, největší změny ve zdanění nastaly u služeb, naopak legislativní změny se zcela vyhnuly pořízení zboží, dovozu a vývozu. Důvodem je rozmach přeshraničních služeb mezi jednotlivými členskými státy a snaha Evropské unie o přesun zdanění do státu, ve kterém je služba zaplácena a spotřebována.

3.2 Vrácení daně v jiném členském státě EU plátcům registrovaným v ČR

3.2.1 Vrácení daně v roce 2009

Vrácení daně v roce 2009 je upraveno v § 82 zákona o DPH ve znění platném v roce 2009 a řídí se směrnicí 79/1072/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku.

Tato směrnice vymezuje pouze rámcové povinnosti členských států a nechává v jejich pravomoci rozhodnutí o procesu a podmínkách pro vrácení daně, které jsou

povinny zveřejnit. Rovněž jsou povinny zveřejnit, který příslušný orgán přijímá žádosti o vrácení daně.

Nárok na vrácení daně má osoba povinná k dani neusazená ve státě vrácení daně, tedy osoba, která nemá v období pro vrácení daně (tedy v období, ke kterému se vztahuje žádost o vrácení daně) v dotyčném státě ani sídlo své činnosti ani stálou provozovnu, případně bydliště. Zároveň tato osoba nesmí během daného období dodat zboží či poskytnout služby v daném státě s výjimkou přepravních služeb a služeb s nimi souvisejících, které jsou osvobozeny od daně a služeb, u kterých vzniká daňová povinnost příjemci služeb.⁶⁸

Pro získání nároku na vrácení daně musí osoba povinná k dani podat příslušným orgánům ve státě vrácení daně žádost a prvopisy faktur nebo dovozních dokladů, dále prokázat potvrzením vydaným příslušnými orgány domovského státu, že je v tomto státě registrována k dani z přidané hodnoty a doložit písemným prohlášením, že za období pro vrácení daně nedodala žádné zboží ani neposkytla služby ve státě vrácení daně. Žadatel se musí rovněž zavázat vrátit jakoukoliv neoprávněně získanou částku.⁶⁹

Žádost o vrácení daně se musí vztahovat na fakturované zboží či služby nebo na dovoz uskutečněný v průběhu nejméně tří měsíců a nejvýše jednoho roku. Pokud by se žádost vztahovala na kratší období než tři měsíce, musí jít o zbytek kalendářního roku. Žádost se předkládá ve lhůtě 6 měsíců po skončení kalendářního roku, v němž vznikla příslušná daňová povinnost. V případě žádosti, která se týká období delšího než 3 měsíce, ale kratšího než 1 rok musí být požadovaná částka nejméně 200 EUR (nebo ekvivalent v národní měně), u žádostí, které se vztahují na období 1 kalendářního roku či zbytku roku je limitem částka 25 EUR (případně ekvivalent v národní měně).⁷⁰

Členský stát vrácení daně musí o žádosti rozhodnout do 6 měsíců ode dne, kdy žádost obdržel spolu se všemi potřebnými doklady. Daň je vrácena před koncem

⁶⁸ Článek 1 směrnice 79/1072/EHS

⁶⁹ Článek 3 směrnice 79/1072/EHS

⁷⁰ Článek 3 směrnice 79/1072/EHS

této 6 měsíční lhůty a to ve státě vrácení daně nebo ve členském státě, ve kterém je žadatel usazen, v tomto případě hradí žadatel bankovní poplatky za převod.

Případné zamítnutí žádosti musí být zdůvodněno a lze proti němu podat odvolání k příslušným orgánům státu vrácení daně a to formou a ve lhůtách, které jsou stanoveny pro osoby usazené v daném státě.⁷¹

3.2.2 Vrácení daně v roce 2010

K 1. 1. 2010 vstoupila v platnost novela tohoto zákona, která do českého právního řádu implementovala směrnici Rady 2008/9/ES, ve které se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani usazeným v jiném členském státě než ve státě vrácení daně. Cílem této směrnice je sblížení podmínek procesu vrácení daně v jednotlivých členských státech Unie.

Hlavní změnou je, že žádosti o vrácení daně se nově podávají pouze elektronicky a to ve státě, ve kterém je usazen žadatel, který ji následně postoupí státu vrácení daně. Dřívější úprava vyžadovala zaslání žádosti do státu vrácení daně přímo od žadatele.

Nárok na vrácení daně

Nárok na vrácení daně má osoba povinná k dani, která je plátcem dle § 94 zákona o dani z přidané hodnoty, kterému je účtována daň osobou registrovanou k dani v jiném členském státě za zdanitelná plnění s místem plnění v tomto státě, pokud zde plátce nemá sídlo, místo podnikání ani provozovnu a to v období, za které žádá vrácení daně. Pravidla, kterými se řídí určení, zda je daná osoba ve státě usazena či nikoliv a podmínky vrácení daně si určuje každý členský stát sám.

Pokud je plátce ve svém státě usazení povinen krátit odpočet daně, má nárok na vrácení daně pouze v poměrné výši (§ 82 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, v platném znění).

⁷¹ Článek 4 směrnice 79/1072/EHS

Žádost o vrácení daně se podává v členském státě usazení do 30. září kalendářního roku následujícího po období pro vrácení daně. Toto období může být nejvýše jeden kalendářní rok, nejméně tři kalendářní měsíce. Pokud se žádosti vztahují na kratší období než stanovené tři měsíce, musí jít o období, které představuje zbytek roku, je tedy ukončeno 31. 12. daného roku.⁷²

Částka DPH, o jejíž vrácení je žádáno za období jednoho kalendářního roku nebo období kratší než 3 měsíce, nesmí být nižší než 50 EUR nebo ekvivalent této částky v národní měně. V případě, že se žádost vztahuje na období kratší než kalendářní rok, nejméně však tři měsíce, nesmí být požadovaná částka vrácení daně nižší než 400 EUR (případně ekvivalent částky v národní měně).⁷³

Žádost o vrácení daně se týká nákupů zboží a služeb, které byly vyfakturovány žadateli během období pro vrácení daně, pokud v tomto období vznikla povinnost přiznat daň a také dovozu, který se uskutečnil v daném období pro vrácení daně.

Žádost je postoupena státu vrácení daně pouze v případě, že je podána na předepsaném elektronickém formuláři prostřednictvím portálu zřízeného členským státem, ve kterém je osoba usazena a obsahuje tyto povinné údaje:

- Plné jméno a úplnou adresu žadatele,
- Adresu pro styk elektronickými prostředky,
- Popis podnikatelské činnosti žadatele, pro niž je plnění pořízeno (viz níže),
- Prohlášení žadatele, že během období pro vrácení daně neposkytl zboží ani služby, které se považují za dodané či poskytnuté v členském státě vrácení daně (výjimkou jsou přepravních služeb a služeb souvisejících, které jsou osvobozeny od daně a dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě, která je povinná odvést daň jako příjemce zboží či služby),
- Identifikační číslo vydané pro účely DPH nebo daňové registrační číslo žadatele,
- Údaje o bankovním účtu, včetně kódů IBAN a BIC.

Dále je žadatel povinen uvést pro každý členský stát a doklad tyto stanovené údaje:

- Plné jméno a úplnou adresu dodavatele zboží či služby,

⁷² Článek 16 směrnice 2008/9/ES

⁷³ Článek 17 směrnice 2008/9/ES

- Identifikační číslo pro účely DPH přidělené členským státem vrácení daně spolu s předponou daného členského státu vrácení daně (nevztahuje se na dovoz zboží),
- Základ daně a výši daně vyjádřené v měně členského státu vrácení daně,
- Výši odpočitatelné daně v měně členského státu vrácení daně,
- Druh pořízeného zboží nebo služby v členění dle kódů.

Označení druhů plnění, u nichž je možné žádat o vrácení daně

Při podání žádosti o vrácení daně je žadatel povinen popsat druh pořízeného zboží či služby podle stanovených číselných kódů:

1 = palivo

2 = nájem dopravního prostředku

3 = výdaje související s dopravním prostředkem (jiné než pod kódy 1 a 2)

4 = mýtné a silniční poplatky

5 = cestovní výlohy (jízdné aj.)

6 = ubytování

7 = potraviny, nápoje a restaurační služby

8 = vstupné na veletrhy a výstavy

9 = výdaje na luxusní zboží, zábavu a reprezentaci

10 = jiné (nutno uvést popis)

Většina členských států požaduje detailnější elektronicky kódované údaje popisující jednotlivá plnění. Tyto jsou uvedeny v příloze nařízení Komise č. 1174/2009. Mezi státy, které toto nevyžadují, patří pouze Česká republika, Kypr, Německo a Lucembursko.

Všechny členské státy požadují kromě uvedení druhu plnění také specifikaci ekonomické činnosti podle čtyřmístných kódů NACE. Evropská společenství používají tuto statistickou klasifikaci již od roku 1970 a od roku 2008 je povinná pro všechny členské státy.

Členské státy mohou po žadatelích rovněž požadovat kopii faktury či dokladu zaslanou spolu s žádostí elektronickými prostředky, a to v případě, že základ daně činí nejméně 1 000 EUR nebo ekvivalent částky v národní měně. Pokud se faktura

týká paliva, je tato hodnota snížena na 250 EUR, případně ekvivalent této částky v národní měně.

Členský stát musí oznámit žadateli, zda schválil či zamítl jeho žádost do čtyř měsíců ode dne, kdy žádost obdržel. Toto datum je stát povinen oznámit žadateli neprodleně po přijetí jeho žádosti elektronickými prostředky.

Schválí-li členský stát vrácení daně podanou žádost, vrátí daň do deseti pracovních dnů ok konce lhůty pro rozhodnutí o schválení nebo zamítnutí žádosti.

V případě zamítnutí žádosti, je stát vrácení povinen toto sdělit žadateli spolu s důvody zamítnutí. Proti zamítnutí je možno podat odvolání k příslušným orgánům členského státu vrácení daně a to ve lhůtách a podle pravidel, které se vztahují na žádosti o vrácení daně u osob usazených v tomto státě.⁷⁴

Oprava žádosti

Pokud žadatel zjistí, že je v podané žádosti chyba, je povinen provést opravu v již podané žádosti prostřednictvím elektronických prostředků. Členské státy jsou povinny tyto opravy zohlednit, ovšem pravidla pro jejich přijetí či zamítnutí si stanovují samy.

Pokud se změní koeficient pro poměrný nárok na vrácení daně po podání žádosti, plátce provede opravu v následující žádosti pro vrácení daně a to v kalendářním roce, kdy provedl vypořádání nároku na odpočet daně u krácených plnění. V případě, že za daný kalendářní rok nepodává žádost o vrácení daně, podá samostatné prohlášení o upřesnění koeficientu pro poměrný nárok na vrácení daně.

3.2.3 Shrnutí

Cílem této legislativní úpravy je zjednodušení postupu při vrácení daně z jiného členského státu a snížení administrativní náročnosti pro žadatele o vrácení. Nespornou výhodou je možnost podávat žádost v členském státě usazení a v jeho státním jazyce, ačkoliv podmínky jsou stále určovány státem vrácení daně.

Při odeslání žádosti v domovském státě žadatele dojde nejprve k jeho posouzení podle národní právní úpravy a až poté k jeho odeslání do státu vrácení

⁷⁴ Článek 19, 22 a 23 směrnice 2008/9/ES

daně, který může mít jiné podmínky pro posuzování žádostí a může si od žadatele vyžádat doplnění informací.

Došlo také ke zkrácení lhůty pro vyřízení žádosti státem vrácení daně, což by mělo v praxi proces vrácení daně urychlit, není však stanoveno, do jaké lhůty musí domovský stát žadatele žádost odeslat do státu vrácení.

Obecně by tyto změny měly vést k efektivnějšímu způsobu vrácení daně, ačkoliv se dají očekávat komunikační problémy mezi jednotlivými státy a rovněž také mezi žadatelem a státem pro vrácení daně, kde se můžou vyskytnout problémy spojené s nedostatkem informací ohledně požadavků státu vrácení daně.

Závěr

Evropská unie se svou snahou o harmonizaci daně z přidané hodnoty naráží na neochotu členských států se této harmonizaci podvolit, neboť daň z přidané hodnoty tvoří jeden z pilířů státních rozpočtů všech evropských států.

Sbližování systémů daně z přidané hodnoty je odůvodněno snahou o odstranění bariér volného pohybu zboží a služeb v rámci jednotného vnitřního trhu. A také snahou o snížení administrativní náročnosti pro plátce daně, kteří na volném trhu obchodují. Přestože je stále ponechána velká pravomoc v rukou členských států, jsou alespoň stanovena základní pravidla, kterými se musí státy řídit a přizpůsobit jim svou legislativu.

Systém výběru daně z přidané hodnoty by měl co možná nejméně zasahovat do vnitřního trhu a ovlivňovat rozhodování konečných spotřebitelů i výrobců zboží a poskytovatelů služeb. Zatím však nemá snaha o harmonizaci patřičný efekt.

Má diplomová práce se zabývá daní z přidané hodnoty v České republice v rámci procesu harmonizace a postupného sbližování systémů zdanění spotřeby v jednotlivých členských státech.

V prvních dvou kapitolách jsou detailně rozebírány platné právní úpravy této daně v České republice, která vychází ze zákona č. 235/2004 Sb., a Evropské Unii, jejíž směrnice, jsou pro Českou republiku při tvorbě nejen těchto zákonů závazné.

V praktické části dokazují, že mezi sledovanými roky 2009 a 2010 došlo k výraznému snížení daňové povinnosti poplatníka, které bylo způsobeno legislativní změnou zdanění služeb, které jsou nyní ve většině případů zdaněny ve státě konečné spotřeby.

Nejvýraznější změnou byl přesun místa plnění u služeb do státu příjemce služby u většiny služeb. Dosud byl tento mechanismus reverse charge používán pouze u vybrané skupiny služeb (reklamní služby, poradenské aj.), nyní jsou takto zdaňovány téměř všechny služby a výjimku tvoří pouze některé služby, u nichž je místo plnění určeno např. místem skutečné spotřeby.

Naopak u pořízení zboží a dovozu a vývozu nedošlo k žádným legislativním úpravám.

Cíl diplomové práce, tedy zhodnocení dopadu harmonizace Evropské unie na daňovou povinnost českého poplatníka, byl splněn.

Seznam použité literatury

Použitá literatura

1. BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 1. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2006. 264 s. ISBN 80-7273-131-9.
2. GALOČÍK, S.; LOUŠA, F. *DPH a účtování: přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 160 s. ISBN 978-80-247-3375-3.
3. GALOČÍK, S.; PAIKERT, O. *DPH 2008 : výklad s příklady*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 240 s. ISBN 978-80-247-2398-3.
3. GALOČÍK, S.; PAIKERT, O. *DPH 2009 : výklad s příklady*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009. 256 s. ISBN 978-80-247-2804-9.
4. NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
5. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 3. vyd. Praha: Linde, 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.
6. Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty.
7. Směrnice Rady 2008/8/ES, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby.
8. Směrnice Rady 2008/9/ES, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě.
9. Zákon č. 235/2008 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění.
10. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Internetové zdroje

1. *European commission - Taxation and Customs Union* [online]. 2010 [cit. 2010-03-22]. VAT - European commission. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm>.
2. *Evropská komise* [online]. 2010 [cit. 2010-04-18]. Vat-rates_en.pdf. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf>.
3. *Evropská komise* [online]. 2009 [cit. 2010-03-17]. Vat_in_ec_annexi.pdf. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf>.

Prohlášení o využití výsledků diplomové (bakalářské) práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová (bakalářská) práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou (bakalářskou) práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

.....